

Dobrosława Antonów
Uniwersytet Wrocławski
d.antonow@prawo.uni.wroc.pl

Charakter prawny opłat publicznych na przykładzie opłaty skarbowej

Przepis art. 5 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹ zawiera katalog środków publicznych, a więc środków finansowych, którymi dysponują instytucje publiczne i które stanowią podstawowe źródło finansowania wydatków niezbędnych do wykonywania zadań publicznych². Wśród nich zasadnicze miejsce zajmują dochody publiczne, w tym w pierwszej kolejności daniny publiczne. Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 2 pkt 1 tej ustawy do danin publicznych zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw. Jedną z podstawowych form danin publicznych są zatem opłaty. Stanowią one kategorię odrębną w stosunku do pozostałych danin publicznych, w tym przede wszystkim odrębną od podatków. Podstawowym kryterium wyodrębnienia opłat jest ich odpłatny charakter. Wyodrębnienie to ma swoje źródło w powszechnie przyjętym podziale danin publicznych na daniny nieodpłatne, którymi są podatki, oraz na daniny odpłatne, którymi są opłaty. Podatek jest świadczeniem, za które podatnik nie otrzymuje żadnego świadczenia wzajemnego. Opłata jest zaś, najogólniej mówiąc, „odpłatą za określone czynności państwa, będące dla jednostki uiszczającej [...] pewnego rodzaju usługą i to usługą odpłatną”³. Najistotniejszą ce-

¹ Dz.U. z 2009, Nr 157, poz. 1240 z póź. zm.

² E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa-Rzeszów 2006, s. 90.

³ L. Adam, M. Mazurkiewicz, w: *System instytucji prawnofinansowych PRL*, red. M. Weralski, t. III. *Instytucje budżetowe*, Wrocław 1985, s. 470.

chę opłaty publicznej jest zatem jej powiązanie ze świadczeniem konkretnej usługi ze strony podmiotu publicznoprawnego, a więc ze wzajemnym świadczeniem zwrotnym. W definicjach opłaty podkreśla się przy tym, iż dokonanie tej usługi najczęściej inicjowane jest przez podmiot uiszczający opłatę⁴.

Odpłatność, jako zasadnicza cecha opłat publicznych, jest określana w doktrynie jako odpłatność o charakterze prawnym i indywidualnym. Oznacza to, że podmiot wnoszący opłatę może wystąpić z roszczeniem o wzajemne świadczenie państwa na swoją rzecz⁵. Zauważa się jednak, iż wśród obowiązujących obecnie opłat są takie, które rzeczywiście mają charakter odpłatny, takie, które są świadczeniami częściowo odpłatnymi i częściowo nieodpłatnymi, oraz takie, które występując pod nazwą opłaty, rzeczywiście mają charakter nieodpłatny i cechy podatku⁶.

Opłaty publiczne, co do zasady, mają pokrywać rzeczywiste koszty usług, za które są pobierane. W doktrynie słusznie przyjmuje się jednak, że ekwiwalentność świadczenia i wysokość opłaty nie muszą iść w parze⁷ lub że odpłatność zakłada wzajemność świadczenia, ale niekoniecznie jego równowartość⁸. Kiedy jednak opłata rzeczywiście stanowi częściowe lub całkowite pokrycie kosztów świadczenia ze strony podmiotu publicznoprawnego, upodabnia się wówczas do ceny. Cena bowiem wyraża pieniężną wartość towaru lub usługi, opłata zaś nie zawsze, może ona bowiem pokrywać jedynie w części wartość otrzymanej usługi, może być też ustalona w wysokości symbolicznej. W doktrynie przyjmuje się, że w przypadku, gdy wysokość opłaty rzeczywiście koresponduje z kosztami usługi ze strony podmiotu publicznego (pokrywa je częściowo lub całkowicie), ale nie przynosi nadwyżki, wówczas mamy do czynienia z opłatą. Kiedy zaś opłata przynosi dodatkowy zysk (jej wysokość przewyższa koszty usługi), wówczas w sensie ekonomicznym opłata nabiera cech ceny⁹. Ustalenie wysokości opłaty na poziomie przewyższającym zarówno koszty rzeczywiste usługi, a nawet dodatkowy zysk, powoduje, że opłata nabiera cech podatku¹⁰.

Odpłatność opłat publicznych, a także ich złożony charakter upodabniający je do cen i podatków dostrzegany jest nie tylko w doktrynie. Ocenę w tym zakresie odnaleźć można także w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W uzasadnieniu

⁴ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007, s. 13.

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Ibidem*, s. 14, podobnie Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 26.

⁷ C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 49.

⁸ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, s. 13.

⁹ *Ibidem*, s. 23.

¹⁰ *Ibidem*, oraz literatura tam powołana. W doktrynie można spotkać także pogląd odrębny, zgodnie z którym nie można w przypadku ustalenia wysokości opłaty powyżej jej kosztów dopatrywać się w niej cech podatku. Opłata oprócz funkcji fiskalnych spełniać ma bowiem także liczne funkcje pozafiskalne, w tym motywacyjne, represyjne oraz zniechęcające do korzystania ze świadczeń objętych opłatami publicznymi, C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach ...*, s. 49.

jednego z wyroków Trybunał podkreślił, iż opłaty publicznoprawne pobierane są w związku z wyraźnie wskazanymi usługami i czynnościami organów państwowych lub samorządowych, które są dokonywane w interesie konkretnych podmiotów. Trybunał zwrócił ponadto uwagę, że opłaty są także świadczeniami pieniężnymi, powszechnymi, bezzwrotnymi i ustalonymi jednostronnie przez państwo, przeznaczanymi na cele publiczne albo związanymi z realizacją takich celów. Stanowią jedną z form pozyskiwania dochodów budżetu państwa lub budżetów samorządu terytorialnego. Jako dochody publiczne, przymusowe mogą być pobrane w drodze egzekucji administracyjnej. Opłaty publiczne pobierane są zawsze w związku z określonym, konkretnym działaniem organów państwa (samorządu terytorialnego). Trybunał zauważył, iż jeżeli opłata pobierana jest za określoną usługę, może zawierać pewne cechy ceny, jeżeli zaś jest świadczeniem dodatkowym, pobieranym w wysokości wyższej niż faktycznie świadczona usługa, zawiera cechy podatku¹¹.

Jednym z podstawowych kryteriów podziału opłat publicznych jest podział ze względu na przedmiot opłaty. W oparciu o to kryterium doktryna dzieli je na opłaty za usługi organów aparatu państwowego, opłaty za usługi zakładów publicznych, opłaty za korzystanie z dóbr objętych w interesie publicznym szczególną ochroną oraz pozostałe opłaty „nietypowe”¹². Najbardziej typową i najstarszą kategorię opłat stanowią opłaty za usługi dokonywane przez organy aparatu państwowego, przede wszystkim opłaty za dokonywane czynności urzędowe. Do tej kategorii opłat zaliczana jest przede wszystkim opłata skarbową¹³.

Opłaty jako rodzaj danin publicznych, podobnie jak podatki, wprowadzone mogą zostać jedynie na podstawie przepisów ustawy¹⁴. Opłata skarbową jest uregulowana w Ustawie z 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej¹⁵ (dalej: uos). Obecny kształt tej ustawy stanowi efekt ostatniego etapu procesu reformy systemu podat-

¹¹ Uzasadnienie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 grudnia 2002 r., P 6/02 OTK 2002, nr 7, poz. 91.

¹² L. Adam, M. Mazurkiewicz, *System instytucji...*, s. 476. Podobny podział ze względu na kryterium przedmiotu opłaty proponuje J. Gliniecka, która dzieli opłaty publiczne na opłaty za czynności urzędowe, czyli opłaty za czynności instytucji publicznych władczych, opłaty publiczne za świadczenia materialne i niematerialne różnych jednostek sektora finansów publicznych (np. zakładów użyteczności publicznej), opłaty publiczne za prawo korzystania z dóbr szczególnie chronionych i pozostałe, niemieszczące się w wymienionych grupach, J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, s. 68. C. Kosikowski proponuje zaś podział opłat na: związane z czynnościami urzędowymi organów państwowych, opłaty za usługi świadczone przez jednostki sektora finansów publicznych, opłaty związane z uzyskiwaniem prawa oraz za prawo korzystania z dóbr natury, C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach...*, s. 48–49.

¹³ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *System instytucji...*, s. 476.

¹⁴ *Ibidem*, s. 471. Zasada wyłączności ustawowej prawa daninowego wynika z przepisu art. 217 Ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997, Nr 78, poz. 483), zgodnie z którym nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustaw.

¹⁵ Dz.U. 2012.1282 j.t.

kowego w zakresie opłaty skarbowej, którego celem zgodnie z zamierzeniem ustawodawcy było ograniczenie przedmiotu opłaty skarbowej wyłącznie do czynności wykonywanych przez organy administracji publicznej oraz zapewnienie ekwiwalentności tej opłaty (ściślej powiązanie jej wysokości z pracochłonnością i kosztami, które powstają po stronie organu administracji publicznej wykonującego czynności podlegające opłacie skarbowej)¹⁶. Koncepcja ustawodawcy koresponduje z doktrynalną definicją opłaty publicznej, a przede wszystkim ze sposobem postrzegania opłaty skarbowej w praktyce stosowania prawa jako ściśle związanej ze świadczeniem wzajemnym, jakie obywatel otrzymuje w zamian za jej uiszczenie. W orzecznictwie sądowym podkreśla się bowiem ekwiwalentny charakter opłaty skarbowej, zwracając uwagę między innymi, iż z charakteru prawnego opłaty skarbowej wynika, że jest to danina publicznoprawna charakteryzująca się cechami podobnymi do podatków i ceł. Z tym jednak, że w przeciwieństwie do podatków i ceł jest świadczeniem odpłatnym, co oznacza, że jest związana ze wzajemnym obliczalnym i konkretnym świadczeniem ze strony państwa, czyli z ekwiwalentem. Wartość opłaty skarbowej stanowi koszt czynności dokonanej przez organ¹⁷, opłata skarbową jest „rodzajem daniny publicznoprawnej związanej ze świadczeniem odpłatnym ze strony państwa (organu administracji publicznej). Uiszczając ją, ponoszący opłatę może oczekiwać [...] konkretnego wymiernego świadczenia ekwiwalentnego, odpowiadającego co do wartości wysokości opłaty”¹⁸.

Założeniem ustawodawcy było to, aby w jak największym stopniu kształt regulacji z zakresu opłaty skarbowej był zgodny z klasycznym rozumieniem opłaty publicznej jako daniny odpłatnej. Zapewnić to powinna przede wszystkim konstrukcja przedmiotu opłaty skarbowej oraz wysokość jej stawek, a także jej zakres przedmiotowy oraz przewidziane przez ustawodawcę rozwiązania w zakresie procedury zapłaty i zwrotu opłaty skarbowej.

Zakres przedmiotowy opłaty skarbowej jest dość szeroki. Opłatę skarbową pobiera się przede wszystkim w zamian za określone działanie organów państwa — za czynności urzędowe dokonywane w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej. Dodatkowo obowiązek w zakresie opłaty skarbowej powstaje także w związku ze złożeniem wskazanych w ustawie dokumentów przed organami administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym. Zgodnie z przepisem art. 1 uos opłacie skarbowej podlega w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej: dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek, wydanie zaświadczenia na wniosek, wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji), a także złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii — w sprawie z zakresu administracji publicz-

¹⁶ Uzasadnienie projektu ustawy o opłacie skarbowej, druk nr 737 Sejmu RP V kadencji.

¹⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 27 stycznia 2010 r., sygn. akt III SA/Po 608/09, Lex numer 554214.

¹⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 czerwca 2010 r., sygn. akt II FSK 674/10, Lex numer 585097.

nej lub w postępowaniu sądowym. Opłacie skarbowej podlega również dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia oraz zezwolenia (pozwolenia) przez podmiot inny niż organ administracji rządowej i 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. Zakres przedmiotowy opłaty skarbowej korygowany jest przez przewidziane w ustawie wyłączenia (art. 2, 3 i 3a uos) oraz zwolnienia wskazane w kolumnie 4 załącznika do ustawy.

Opłata skarbową pobierana jest zatem przede wszystkim od czynności urzędowych dokonywanych na wniosek w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej. Indywidualne sprawy z zakresu administracji publicznej są to sprawy indywidualnych podmiotów rozstrzygane przez organ administracyjny na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego¹⁹ lub ordynacji podatkowej²⁰. Żadne inne czynności, które nie są czynnościami z zakresu administracji publicznej, nie rodzą obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej²¹. W przepisie art. 1 uos ustawodawca jako decydującą przesłankę powstania obowiązku podatkowego z tytułu opłaty skarbowej za czynność urzędową wskazał wniosek lub zgłoszenie podatnika. Rozwiązanie to pozostaje zgodne z doktrynalnym ujęciem opłaty publicznej jako formy odpłatności za działania ze strony państwa uruchamiane z inicjatywy obywatela. Zgodnie z tym opłata skarbową pobierana jest z tytułu wskazanych w ustawie czynności administracyjnych jedynie wówczas, gdy są one przeprowadzane w wyniku zgłoszenia lub na wniosek podatnika. Wszelkie przypadki działania organów państwa z urzędu (bez inicjatywy obywatela) w indywidualnych sprawach z zakresu administracji publicznej nie powodują obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej²².

Zakres przedmiotowy opłaty skarbowej związany jest ściśle z jej zakresem podmiotowym. Zakres podmiotowy opłaty skarbowej (podmiot bierny opłatowego stosunku zobowiązaniowego) określony został w przepisie art. 5 uos, zgodnie z którym obowiązek zapłaty opłaty skarbowej ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, jeżeli skutek dokonanego przez nie zgłoszenia lub na ich wniosek dokonuje się czynności urzędowej albo jeżeli na ich wniosek wydaje się zaświadczenie lub zezwolenie (pozwolenie, koncesję), a w przypadku złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii — na mocodawcy, peł-

¹⁹ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r., Kodeks postępowania administracyjnego, Dz.U. z 2000, Nr 98, poz. 1071 t.j. z późn. zm.

²⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2012. 749 j.t. z późn. zm.

²¹ Tak np. pismo Ministerstwa Finansów. Departament Podatków i Opłat Lokalnych z 12 lutego 2007 r. Opłata skarbową od pełnomocnictwa składanego w postępowaniu z zakresu zamówień publicznych, PL — 835 — 94/LM/EO/07 — 219, www.mf.gov.pl.

²² Tak np. pismo Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Środowiska z 12 lipca 2007 r. Opłata skarbową w sprawach indywidualnych z zakresu ochrony środowiska, PL — 606/07, pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków i Opłat Lokalnych z 11 maja 2007 r. Wydanie poświadczenia bezpieczeństwa a opłata skarbową, PL — 835 — 152/3/LM/EO/07 — 287, www.mf.gov.pl.

nomocniku, przedsiębiorcy lub prokurencie. Jedyne podmioty zwolnione od opłaty skarbowej wskazane zostały w przepisie art. 7 uos. Opłata skarbową stanowi dochód budżetu gminy²³. Podmiotem czynnym w tym stosunku opłatowym jest zatem gmina reprezentowana przez właściwy rzeczowo w sprawach opłaty skarbowej organ podatkowy, którym jest wójt, burmistrz lub prezydent miasta (art. 12 uos).

W konstrukcji zakresu przedmiotowego i podmiotowego opłaty skarbowej szczególnie widoczna jest tendencja ustawodawcy do ścisłego powiązania wyłączanie wskazanych w ustawie kategorii „usług” państwa z odpłatnością w formie opłaty skarbowej. Rozwiązanie to zmierza do realizacji klasycznej koncepcji opłaty publicznej w zakresie związku przyczynowo skutkowego pomiędzy świadczeniem a konkretną usługą ze strony państwa. Stąd też to właśnie podmiot, który inicjuje czynność („usługę”) państwa i w wyniku tego zyskuje określoną korzyść, jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek zapłaty opłaty skarbowej.

Zgodnie z zamierzeniem ustawodawcy opłata skarbową, jako opłata publiczna, powinna w jak największym stopniu realizować zasadę odpłatności. Do oceny, w jakim stopniu danina ta jednak rzeczywiście ma charakter ekwiwalentny (za tem w jakim stopniu jej wysokość jest powiązana z pracochłonnością i kosztami konkretnej czynności), nie wystarczy analiza konstrukcji jej zakresu przedmiotowego, a więc wskazanie w sposób ogólny kategorii czynności wykonywanych przez organy państwa w zamian za uiszczenie opłaty skarbowej. Pełna ocena tej konstrukcji wymaga przeanalizowania charakteru czynności podlegających opłacie, a także wysokości należnej opłaty skarbowej z tytułu każdej z nich. W doktrynie powszechny jest bowiem pogląd, z którym należy się zgodzić, iż kryterium ekwiwalentności opłat powinno być szczególnie wnikliwie rozpatrywane w kontekście relacji wysokości opłaty publicznej do wartości świadczenia wzajemnego ze strony podmiotu publicznego²⁴. Analiza wysokości opłaty wiąże się zaś w pierwszej kolejności z oceną nakładu pracy ze strony organu państwa oraz wartości świadczenia rozumianego z jednej strony jako koszt dla państwa, z drugiej zaś jako korzyść dla obywatela uiszczającego opłatę²⁵. W kontekście tej problematyki w doktrynie mowa jest o dwóch ujęciach ekwiwalentności opłaty publicznej. Zgodnie z pierwszym ujęciem ekwiwalentność opłaty rozumiana jest jako obowiązek świadczenia wartości równorzędnej ze strony podmiotu publicznego (ekwiwalentność pełna). W drugim ujęciu ekwiwalentność opłaty wyraża się jedynie w związku przyczynowo-skutkowym między opłatą a czynnością organu²⁶.

Artykuł 1 uos określa jedynie ogólnie kategorie przedmiotów opłaty skarbowej, szczegółowy zaś wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawki tej opłaty oraz zwolnienia określa załącznik do ustawy (art. 4 uos). Załącznik składa się z IV części po-

²³ Art. 4 ust.1 pkt 2 lit a Ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. z 2010, Nr 80, poz. 526 t.j. z późn. zm.

²⁴ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, s. 14–15 oraz literatura tam powołana.

²⁵ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *System instytucji...*, s. 473.

²⁶ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, s. 15 oraz literatura tam powołana.

święconych poszczególnym kategoriom przedmiotu opłaty skarbowej: czynnościom urzędowym (część I), wydaniu zaświadczeń (część II), wydaniu zezwoleń (pozwoleń, koncesji) (część III) oraz złożeniu dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury oraz jego odpisu, wypisu lub kopii (część IV). Odpowiednio w ramach każdej z części wskazana została szczegółowa klasyfikacja czynności podlegających opłacie z przyporządkowaniem odpowiedniej stawki opłaty oraz ze wskazaniem ewentualnych zwolnień.

W doktrynie przyjmuje się, iż o podstawie wymiaru opłaty publicznej decydować może rodzaj czynności (usługi) wykonywanej przez podmiot publiczny, rodzaj i liczba dokumentów, stopień jej skomplikowania, koszt pracy czy czas poświęcony na wykonanie czynności²⁷. Z analizy załącznika do uos wynika, iż podstawowym wyznacznikiem różnicującym wysokość opłaty skarbowej jest rodzaj czynności. Podstawą do określenia wysokości opłaty skarbowej jest zatem przyporządkowanie czynności do jednej z jej kategorii wskazanych w załączniku do uos. Zasadą jest, iż opłacie skarbowej podlegają wyłącznie te czynności, które zostały wskazane w załączniku do ustawy i którym została przypisana konkretna stawka tej opłaty.

W przeważającej mierze stawki opłaty skarbowej dla poszczególnych kategorii czynności mają charakter kwotowy, wyjątkowo ustawodawca posługuje się zaś stawką procentową²⁸. Wysokość stawek opłaty skarbowej mieści się w przedziale od 1 zł do 12 750 zł. Stawki opłaty skarbowej są zatem znacznie zróżnicowane. Szczegółowa analiza załącznika do ustawy, w którym przyporządkowane są kwoty opłaty skarbowej do konkretnej czynności, pozwala na ocenę relacji wysokości należnej opłaty do przypuszczalnego nakładu pracy organu dokonującego tej czynności. Prowadzi to do generalnego spostrzeżenia, iż ustawodawca dość dowolnie ustalił wysokość opłaty w poszczególnych przypadkach. Wydaje się, iż kierował się on przy tym przede wszystkim przesłankami fiskalnymi. Trudno jest zaś wykazać, iż wysokość opłaty skarbowej rzeczywiście uzależniona jest od stopnia skomplikowania, nakładu pracy, czy kosztów związanych z przeprowadzeniem konkretnej czynności. Realizację przyjętego przez ustawodawcę zamierzenia, zgodnie z którym wysokość opłaty skarbowej miałyby korespondować z pracochłonnością i kosztami po stronie organu administracji publicznej wykonującego czynności podlegające opłacie skarbowej, ocenić należy zatem negatywnie. Wysokość tej opłaty w większości przewyższa bowiem przypuszczalne koszty wykonywanych czynności. Przypuszczać można jednak, iż za przesłankę w zakresie ustalania wysokości stawek opłaty skarbowej ustawodawca przyjął potencjalne korzyści, jakie obywatel może uzyskać z przeprowadzonej czynności. Najwyższa stawka opłaty skarbowej w kwocie 12 750 zł pobierana jest bowiem od zezwolenia na otwarcie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oddziału zagranicznego banku. Kolejną wysoką stawką opłaty jest stawka 11 610 zł między innymi od wpisu do rejestru działalności regulowanej działalności w zakre-

²⁷ *Ibidem*, s. 32.

²⁸ Na przykład w części III załącznika ust. 14 przewidziana jest stawka opłaty skarbowej od zezwoleń na utworzenie banku spółdzielczego w wysokości 0,1% funduszu udziałowego.

sie wytwarzania wyrobów tytoniowych, a więc działalności, która potencjalnie przynosi znaczne dochody, opłata zaś za wpis do tego rejestru podmiotu wykonującego działalność potencjalnie mniej opłacalną — działalność na podstawie przepisów o ruchu drogowym — wynosi już znacznie mniej, bo 412 zł. Strukturę stawek opłaty skarbowej oceniać można także z perspektywy możliwości finansowych podmiotu zobowiązanego do uiszczenia opłaty. Na przykład od decyzji o przeniesieniu praw i obowiązków wynikających z wydanych na podstawie przepisów o ochronie środowiska i przepisów o odpadach pozwoleń na wprowadzanie substancji i energii do środowiska w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą należna jest opłata skarbowa w wysokości 1023 zł, a od tej samej decyzji wydanej w związku z działalnością gospodarczą wykonywaną przez podmioty prowadzące działalność wytwórczą w rolnictwie, mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców, a zatem od podmiotów, których działalność sugeruje mniejsze dochody, opłata wynosi 259 zł. Zauważalna jest także niezrozumiała tendencja do różnicowania stawek opłaty skarbowej w ramach czynności, które wiążą się z takim samym nakładem pracy ze strony organu. Dotyczy to na przykład czynności wydania duplikatu dokumentu: od wydania duplikatu zezwolenia (pozwolenia, koncesji) lub przyrzeczenia wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) pobierana jest opłata w wysokości 24 zł, a od wydania duplikatu książeczki wojskowej 28 zł. Analiza wysokości stawek opłaty skarbowej prowadzi zatem do wniosku, iż przy ich ustalaniu ustawodawca nie kierował się faktycznym kosztem i nakładem pracy organu administracji publicznej. Nie realizuje on zatem zasady ekwiwalentności pełnej, poprzestając jedynie na zachowaniu związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy czynnością i opłatą. Stan ten w doktrynie oceniany jest negatywnie i rodzi uzasadnione pytanie, czy w związku ze strukturą i z wysokością stawek opłaty skarbowej pozostaje ona w rzeczywistości świadczeniem o charakterze odpłatnym, czy też przyjmuje cechy podatku, czyli świadczenia nieekwiwalentnego²⁹.

W kontekście oceny charakteru opłaty skarbowej jako daniny odpłatnej szczególne kontrowersje rodzą podlegające opłacie w wysokości 17 zł czynności złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury oraz jego odpisu, wypisu lub kopii. W ocenie ustawodawcy spośród dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej objęte powinny być wyłącznie te z nich, które składane są w sprawach z zakresu administracji publicznej i w postępowaniu sądowym. Tylko w tych bowiem przypadkach złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury związane jest z działaniem organu administracji publicznej oraz podmiotu innego niż organ administracji publicznej, wykonującego zadania z zakresu administracji publicznej lub sądu, jak również istnieje praktyczna możliwość wyegzekwowania obowiązku zapłaty opłaty skarbowej z tego

²⁹ Tak np. Z. Ofiarski, *Ustawy o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 107.

tytułu³⁰. Przyjęcie takiego rozwiązania i jego uzasadnienie budzi jednak poważne wątpliwości. Jak słusznie dość powszechnie zwraca się uwagę w doktrynie, objęcie opłatą skarbową czynności złożenia dokumentu pozostaje w sprzeczności z istotą odpłatności opłaty skarbowej. Ani czynność złożenia dokumentu pełnomocnictwa czy prokury, ani faktyczny udział pełnomocnika w postępowaniu nie wiążą się bowiem z żadnymi dodatkowymi kosztami po stronie organu prowadzącego postępowanie lub sądu ani koniecznością podejmowania dodatkowych działań³¹. Inicjowanie zaś i prowadzenie postępowania administracyjnego, a przede wszystkim sądowego z udziałem pełnomocników wiąże się zazwyczaj z obowiązkiem uiszczenia innych opłat (np. opłat sądowych), co dodatkowo powoduje, iż opłata skarbową od pełnomocnictwa przybiera cechy ukrytego podatku³². Udział pełnomocnika w postępowaniu mógłby wprowadzić wiązać się z ewentualnymi kosztami, czy też koniecznością przeprowadzenia dodatkowych czynności przez organ lub sąd, ale jedynie wówczas, gdyby pełnomocnictwo było złożone ustnie do protokołu. Wówczas organ musiałby dokonać wpisania oświadczenia o ustanowieniu pełnomocnika do protokołu. W takiej jednak sytuacji obowiązek z tytułu opłaty skarbowej wyjątkowo nie powstaje. Brak jest bowiem czynności polegającej na złożeniu dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury, zgodnie zaś z wykładnią językową przepisu art. 1 uos wyłącznie taka czynność stanowi przedmiot opłaty skarbowej³³.

Analiza struktury stawek opłaty skarbowej i ich wysokości pozwala na ustalenie zasadniczej funkcji tej opłaty publicznej. W doktrynie opłacie publicznej, jak każdej z danin publicznych, przypisuje się przede wszystkim funkcję fiskalną. Nie mniej ważne są jednak realizowane przez opłaty funkcje pozafiskalne. Te zaś związane są z oddziaływaniem pozytywnym odnoszącym się do zaspokajania potrzeb społecznych lub oddziaływaniem negatywnym polegającym na ograniczaniu poprzez wysokość opłaty korzystania ze świadczeń lub korzyści związanej z opłatą³⁴. Zakres przedmiotowy opłaty skarbowej oraz wysokość jej stawek w konfrontacji z rzeczywistymi kosztami i nakładem pracy poniesionym przez podmiot publiczny w związku ze świadczeniem na rzecz obywatela rodzi spostrzeżenie, iż opłata ta poza funkcją fiskalną pełni przede wszystkim funkcję interwencyjną (prohibicyjną). Funkcja ta polega na ograniczeniu rozmiarów zapotrzebowania na usługi państwa³⁵. Należy rozumieć to w ten sposób, że wysokość opłaty może (ma za zadanie) powstrzymywać obywateli od zwracania się do organów publicznych o dokonywanie czynności, za

³⁰ Uzasadnienie projektu ustawy o opłacie skarbowej, druk nr 737 Sejmu RP V kadencji.

³¹ Tak np. R. Skwarło, *Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 15–16; J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, s. 82.

³² A. Hanusz, P. Czerski, *Opłata skarbową od pełnomocnictwa*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 4, s. 8.

³³ Tak np. Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego z 31 marca 2008r., 65/PO/08, www.mf.gov.pl, a także R. Skwarło, *Ustawa o opłacie skarbowej...*, s. 16 n.

³⁴ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *System instytucji...*, s. 470.

³⁵ *Ibidem*, s. 471.

które opłata jest pobierana. Chroni to organy publiczne przed nadmiernym absorbowaniem ich przez obywateli inicjujących przeprowadzenie czynności urzędowych służących ich interesowi prywatnemu³⁶.

Ustawodawca, dążąc do zapewnienia odpłatnego charakteru opłaty skarbowej, poza odpowiednią konstrukcją zakresu przedmiotowego i podmiotowego ustawy przewidział także odpowiednie rozwiązania w zakresie zasad obliczenia i zapłaty opłaty skarbowej oraz możliwości jej zwrotu. Rozwiązania te służyć mają temu, aby wnioskowanie o przeprowadzenie czynności urzędowej wiązało się z faktycznym jej opłaceniem i aby organy podatkowe właściwe miejscowo w sprawie opłaty skarbowej dysponowały informacjami o sytuacjach nieuiszczenia tej opłaty. Jednocześnie chodzi także o to, aby podmiot, który uiszczył opłatę skarbową, dysponował możliwością jej odzyskania w przypadku, gdy organ publiczny nie dokonał opłaconej czynności urzędowej. Z punktu widzenia zasady odpłatności opłaty skarbowej rozwiązania te należy ocenić pozytywnie.

Ustawodawca przyjął, iż obowiązek zapłaty opłaty skarbowej powstaje z chwilą dokonania zgłoszenia lub złożenia wniosku o dokonanie czynności urzędowej (w przypadku opłaty skarbowej od dokonania czynności urzędowej, od wydania zaświadczenia, od wydania zezwolenia, pozwolenia, koncesji) oraz z chwilą złożenia dokumentu w organie administracji publicznej lub w sądzie (w przypadku opłaty skarbowej od złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury oraz od jego odpisu, wypisu lub kopii). Opłatę skarbową wpłaca się z chwilą powstania obowiązku jej zapłaty (art. 6 uos). Zapłaty opłaty skarbowej dokonuje się w kasie właściwego organu podatkowego lub na jego rachunek. Ustawodawca związał zatem moment powstania obowiązku zapłaty opłaty skarbowej z czynnością inicjującą działanie organu administracji publicznej, a nie z faktycznym wykonaniem tej czynności. A zatem, rozpatrzenie zgłoszenia lub wniosku o dokonanie czynności administracyjnej uzależnione jest od uiszczonej z góry opłaty skarbowej³⁷. W przypadku gdy poprzez zgłoszenie lub wniosek obywatel inicjuje przeprowadzenie konkretnej czynności urzędowej i nie uiszcza opłaty skarbowej w wymaganej wysokości, zgodnie z przepisem art. 261 Kodeksu postępowania administracyjnego, organ administracji publicznej wyznaczy termin do wniesienia opłaty, a jeżeli w wyznaczonym terminie nie zostanie ona uiszczona, podanie podlega zwrotowi lub czynność uzależniona od opłaty zostanie zaniechana. Podobnie w przypadku zgłoszeń lub wniosków rozpoznawanych na gruncie procedury podatkowej, zgodnie z przepisem art. 169 ordynacji podatkowej wniosek taki lub zgłoszenie organ pozostawi bez rozpatrzenia. Zarówno na gruncie przepisów ogólnej procedury administracyjnej, jak i procedury podatkowej organ jest jednak zobowiązany do niezwłocznego rozpatrzenia takiego wniosku lub zgłoszenia bez uiszczonej opłaty skarbowej wów-

³⁶ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, s. 121.

³⁷ Pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków i Opłat Lokalnych z 17 stycznia 2007 r. Tryb postępowania organów administracji publicznej w przypadku nieuiszczenia przez podatnika należnej opłaty skarbowej, PL — 835 — 17/ LM/EO/07 — 86, www.mf.gov.pl.

czas, gdy przemawiają za tym względy społeczne lub wzgląd na ważny interes strony (w postępowaniu podatkowym interes publiczny lub ważny interes strony), jeżeli wniesienie podania stanowi czynność, dla której jest ustanowiony termin zawity, lub jeżeli podanie wniosła osoba zamieszkała za granicą. W takich jednak przypadkach, a także w przypadku złożenia dokumentu pełnomocnictwa lub prokury bez uiszczenia opłaty skarbowej organy administracji publicznej przekazują organowi podatkowemu właściwemu w sprawie opłaty skarbowej zbiorczą informację o przypadkach nieuiszczenia należnej opłaty skarbowej od dokonanych przez nie czynności urzędowych, wydanych zaświadczeń i zezwoleń (pozwoleń, koncesji) oraz od złożonych do nich dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury oraz ich odpisów, wypisów lub kopii. Obowiązek ten ciąży także na sądach w przypadkach nieuiszczenia należnej opłaty skarbowej od złożonych w sądzie dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury oraz ich odpisów, wypisów lub kopii (art. 11 uos).

W przypadku zaś, gdy podmiot zwrócił się z wnioskiem o dokonanie czynności urzędowej i uiścił w odpowiedniej wysokości opłatę skarbową, a czynność taka nie została przeprowadzona, służy mu możliwość zwrotu uiszczonej opłaty skarbowej. Z odpłatnego charakteru opłaty skarbowej wynika bowiem, iż podmiot, który uiścił opłatę skarbową, ma prawo oczekiwać wykonania takiej czynności. W związku z tym opłata skarbową podlega na wniosek podatnika zwrotowi, jeżeli mimo zapłacenia opłaty nie dokonano czynności urzędowej lub nie wydano zaświadczenia lub zezwolenia (pozwolenia, koncesji) (art. 9 uos).

Podsumowując należy przyjąć, iż opłata skarbową, co do zasady, jest rodzajem opłaty publicznej, a więc daniny odpłatnej pobieranej w zamian za określone w ustawie „usługi” państwa. Ocena charakteru prawnego opłaty skarbowej jako daniny odpłatnej w oparciu o konstrukcję jej przedmiotu w zakresie czynności urzędowych nie budzi zastrzeżeń. Podobnie jest, jeśli chodzi o zasady zapłaty i ewentualnego jej zwrotu. Krytycznie jednak należy ocenić objęcie opłatą skarbową czynności polegających na złożeniu dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury. W tym zakresie brak jest bowiem ewidentnego związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy pobieraną opłatą a świadczeniem ze strony państwa. Powoduje to zbliżenie opłaty skarbowej do danin o charakterze nieodpłatnym. Podobne wątpliwości budzić może wysokość stawek tej opłaty. W niewielkim bowiem stopniu odpowiadają one rzeczywistej wartości oraz kosztom dokonania objętych opłatą skarbową czynności — w większości zaś je znacznie przewyższają.

Доброслава Антонув
Вроцлавський університет
d.antonow@prawo.uni.wroc.pl

Правовий характер державних зборів на прикладі гербового збору

Положення статті 5 закону від 27 серпня 2009 р. про державні фінанси¹ містить каталог державних засобів, а отже фінансових засобів, якими розпоряджаються державні інституції, і які є основним джерелом фінансування видатків, необхідних для виконання державних завдань². Серед них основне місце займають державні доходи, з яких насамперед — державні платежі. Відповідно до положення 5 статті, 2 абзацу 1 пункту цього закону до державних платежів зараховують: податки, вклади, збори з прибутку державних підприємств й товариств із обмеженою відповідальністю Державного казначейства, а також інші грошові оплати, обов'язковість сплати яких на користь держави, органів місцевого самоврядування, цільових державних фондів та інших підрозділів сектора державних фінансів впливає з окремих законів. Однією з основних форм державних платежів є таким чином збори. Вони становлять окрему категорію стосовно інших державних платежів, а насамперед окрему від податків. Основним критерієм класифікування платежів є їх оплатний характер. Таке виокремлення має своїм джерелом загальноприйнятий поділ державних зборів на безоплатні збори, якими є податки, та на оплатні збори, якими є платежі. Податок є платою, за яку платник податків не отримує ніякої взаємної плати. Відтак сплата, кажучи узагальнено, це „сплата за визначені дії держави, що є для особи, яка оплачує, [...] свого роду послугою, до того

¹ Вісник законів, 2009, № 157, позиція 1240.

² E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa-Rzeszów 2006, с. 90.

ж послугою платною»³. Найсуттєвішою рисою державного платежу є, відтак, його зв'язок із наданням конкретної послуги з боку суб'єкта публічного права, а, отже, із взаємною зворотною сплатою. У дефініціях сплати при цьому підкреслюють, що надання цієї послуги найчастіше ініціює суб'єкт, який здійснює сплату⁴.

Оплатність, як основна риса державних зборів визначена в доктрині як оплатність, що має правовий та індивідуальний характер. Це означає, що суб'єкт, який вносить оплату, може виступити з вимогою на свою користь⁵. Зауважують, однак, що серед обов'язкових на сьогодні сплат є такі, які насправді мають оплатний характер, такі, які є частково оплатними і частково безплатними, а також такі, які, вживаючись під назвою зборів, насправді мають безплатний характер та особливості податку⁶.

Державні збори, в принципі, повинні покривати справжні кошти послуг, за які їх збирають. Однак, у доктрині слушно прийнято, що еквівалентність послуг та величина оплати не повинні йти в парі⁷, або також, що оплатність передбачає взаємність послуг, але не обов'язково їх еквівалентність⁸. Однак, коли оплата справді становить часткове чи цілковите покриття коштів послуг із боку суб'єкта публічного права, то вона уподібнюється тоді до ціни. Адже ціна виражає грошову вартість товару чи послуги. А оплата, відповідно, — не завжди, бо вона лише частково може покривати вартість отриманої послуги, може також бути встановлена як символічна. У доктрині прийнято, що у випадку, коли величина оплати фактично відповідає вартості послуг з боку державного суб'єкта (покриває їх частково або цілковито), але не приносить надлишку, тоді маємо справу з оплатою. Коли ж оплата приносить додатковий прибуток (її величина перевищує вартість послуги), тоді в економічному сенсі оплата набуває рис ціни⁹. Встановлення величини оплати на рівні, що перевищує як фактичну вартість послуги, так і навіть додатковий прибуток, спричиняє, що оплата набуває рис податку¹⁰.

³ L. Adam, M. Mazurkiewicz, [в:] *System instytucji prawnofinansowych PRL*, ред. M. Weralski, т. III. *Instytucje budżetowe*, Wrocław 1985, с. 470.

⁴ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007, с. 13.

⁵ Там само.

⁶ Там само, с. 14, подібно: Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Wrszawa 2010, с. 26.

⁷ C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Warszawa 2010, с. 49.

⁸ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, с. 13.

⁹ Там само, с. 23.

¹⁰ Там само, та цитована там література. У доктрині можна також знайти особливу думку, згідно з якою не можна, у випадку встановлення величини збору більшої, ніж його кошти, вбачати в ньому риси податку. Поза фіскальними функціями збори повинні виконувати також численні позафіскальні функції, у тому числі мотиваційні, репресивні та перешкоджати використанню послуг, покритих за рахунок державних зборів, C. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych...*, с. 49.

Платність державних зборів, а також їх складний характер, що уподібнює їх до цін та податків, спостерігається не лише в доктрині. Оцінку з цього питання можна знайти в судових рішеннях Суду ЄС. В обґрунтуванні одного з рішень, Суд підкреслив, що публічні оплати збираються у зв'язку з чітко вказаними послугами та діями державних органів чи органів самоврядування, які здійснюють в інтересах конкретних суб'єктів. Крім того Суд звернув увагу, що збори також є платежами грошовими, загальними, які не підлягають відшкодуванню та встановлені державою в односторонньому порядку, призначені на державні цілі або пов'язані з реалізацією таких цілей. Становлять одну з форм поповнення доходів бюджету держави чи бюджетів місцевого самоврядування. Як державні доходи, можуть бути примусово зібрані адміністративними органами. Державні збори збираються у зв'язку з визначеною, конкретною діяльністю органів держави (місцевого самоврядування). Суд зауважує, що коли одну плату збирають за визначену послугу — вона може мати певні особливості ціни, якщо ж є додатковим збором, що його збирають в обсязі вищому, ніж фактично надана послуга — вона має особливості податку¹¹.

Одним із основних критеріїв поділу державних зборів є поділ, що зважає на предмет оплати. Спираючись на цей критерій, доктрина поділяє їх на збори за послуги органів державного апарату, збори за послуги державних закладів, збори за використання благ, що перебувають, у державних інтересах, під особливим захистом, та „нетипові” збори¹². Найтиповішою та найстаршою категорією зборів є збори за послуги, що їх здійснюють органи державної влади, насамперед збори за вчинення урядових дій. До цієї категорії зборів зараховують насамперед гербовий збір¹³.

Збори як різновид державних зборів, так само, як податки, можуть запроваджуватись лише на підставі положень закону¹⁴. Гербовий збір уре-

¹¹ Обґрунтування вироку Суду ЄС від 10 грудня 2002 р., Р 6/02 ОТК 2002, № 7, позиція 91.

¹² L. Adam, M. Mazurkiewicz, *System instytucji prawnofinansowych PRL...*, с. 476. Подібний поділ, виходячи з критерію предмету оплати, пропонує Й. Глінецька, яка державні збори поділяє на збори за урядові дії, тобто збори за дії державних органів влади, державні збори за матеріальні та нематеріальні послуги різних органів сфери державних фінансів (органів державної власності), державні збори за право користуватися благами, які спеціально охороняються, та інші, які не входять до згаданих груп, J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, с. 68. Ц. Косіковскі пропонує, відповідно, поділ зборів на збори, пов'язані з урядовими діями державних органів, збори за послуги органів сфери державних фінансів, збори, пов'язані з отриманням прав та збори за право користуватись благами природи, С. Kosikowski, *Nowa ustawa o finansach publicznych...*, с. 48–49.

¹³ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *System instytucji prawnofinansowych PRL...*, с. 476.

¹⁴ Там само, с. 471. Принцип законодавчої винятковості податкового права впливає з положення статті 217 закону від 2 квітня 1997 р. Конституція РП (Вісник законів, 1997, № 78, позиція 483), відповідно до якого обкладення податком чи іншими державними зборами, визначення суб'єктів, предметів оподаткування та податкових ставок, а також принципів надання

гульовано в законі від 16 листопада 2006 р. про гербовий збір¹⁵ (далі: ЗГЗ). Нинішня форма цього закону є ефектом останнього етапу процесу реформи податкової системи у сфері гербового збору, метою якої, відповідно до намірів законодавства, було обмеження предмету гербового збору лише до дій, які здійснюють органи державної влади та забезпечення еквівалентності цього збору (тісніший зв'язок її величини зі затратами праці і коштами, які виникають з боку органу державної влади, який вчиняє дії, що підлягають гербовому зборові)¹⁶. Концепція законодавства відповідає дефініції державного збору, що міститься в доктрині, а насамперед способів сприйняття гербового збору в юридичній практиці, так тісно пов'язаний з наданими послугами, які громадянин отримує в обмін на їх оплату. Адже в судових рішеннях підкреслюють еквівалентний характер скарбового збору, звертаючи увагу, між іншим, що з правового характеру скарбового збору виникає, що він є збором публічного права, що характеризується особливостями, схожими до податків та цін. Однак, на відміну від податків та цін, є платною послугою, що означає, що пов'язана з взаємною обчислюваною та конкретною послугою з боку держави, тобто з еквівалентом. Вартість гербового збору становить кошти за дії, які вчинив орган¹⁷, гербовий збір є „[...] різновидом збору публічного права, пов'язаного з платним наданням із боку держави (органу державної адміністрації). Сплативши його, той, хто заплатив може очікувати [...] конкретної еквівалентної послуги, яка за вартістю відповідає величині збору”¹⁸.

Метою законодавства було те, щоб якнайбільшою мірою форма регулювання зі сфери гербового збору узгоджувалась із класичним розумінням державних зборів як оплатних зборів. Це насамперед повинна забезпечити структура предмету гербового збору та величина його ставок, а також її суб'єктна сфера та передбачені законодавцем рішення щодо процедури оплати та повернення гербового збору.

Предметна сфера гербового збору досить широка. Гербовий збір стягують насамперед в обмін на визначені дії органів держави — за офіційні дії, здійснені в індивідуальних справах зі сфери державного управління. Додатково обов'язок щодо сплати гербового збору виникає у зв'язку з поданням вказаних у законі документів органам державного управління чи в ході судового розгляду. Відповідно до положення статті 1 ЗГЗ, гербовому зборові

пільг і анулювань, а також категорій суб'єктів, звільнених від податків, відбувається згідно з законами.

¹⁵ Вісник законів, 2006, № 225, позиція 1635.

¹⁶ Обґрунтування проекту закону про гербовий збір, друк. № 737 Сейму РП V каденції.

¹⁷ Вирок Воеводського адміністративного суду в Познані від 27 січня 2010 р., sygn. akt III SA/Po 608/09, Lex numer 554214.

¹⁸ Вирок Вищого адміністративного суду від 22 червня 2010 р., sygn. akt II FSK 674/10, Lex numer 585097.

підлягають, в індивідуальних справах зі сфери державного управління, здійснені урядові дії на підставі звернень чи заяв, видання засвідчення на вимогу, видання дозволу (дозволів, концесії); а також подання документа, що підтверджує надання повноважень чи доручень, або дубліката, витягу чи копії — у справі зі сфери державного управління чи в ході судового розгляду. Гербовому збору підлягає також здійснення урядових дій, видання засвідчень та дозволів (дозвіл) іншим суб'єктом, а не органом державного управління чи місцевого самоврядування, у зв'язку з виконанням завдань зі сфери державного управління, а також подання до такого органу документа, що підтверджує надання повноважень чи доручення або його відпуску, витягу чи копії. Предметний обсяг гербового збору коригують передбаченими в законі винятками (статті 2, 3 і 3а ЗГЗ) та звільненнями, поданими в 4 стовпчику додатка до закону.

Гербовий збір стягують насамперед з урядових дій, здійснених за поданням в індивідуальних справах зі сфери державного управління. Індивідуальні справи зі сфери державного управління — це справи індивідуальних суб'єктів, які розглядають державні органи на основі положень адміністративного кодексу¹⁹ чи податкового кодексу²⁰. Жодні інші дії, які не є діями зі сфери державного управління, не зобов'язують до сплати гербового збору²¹. У положенні статті 1 ЗГЗ законодавство як вирішальну передумову виникнення податкового зобов'язання щодо сплати гербового збору за урядові дії визначило заяву чи запит платника податків. Це рішення узгоджується з підходом до гербового збору в доктрині, де його розглядають як форму сплати за дії з боку держави, здійснені за ініціативою громадянина. Відповідно до цього гербовий збір стягують за вказані в законі державні дії лише тоді, коли їх здійснюють за запитом чи заявою платника податків. Усі випадки дій органів держави відповідно до їхніх обов'язків (без ініціативи громадянина) в індивідуальних справах зі сфери державного управління не зобов'язують до сплати гербового збору²².

Предметна сфера гербового збору тісно пов'язана з його суб'єктною сферою. Суб'єктна сфера гербового збору (пасивний суб'єкт договірних відносин щодо оплати) визначена в положенні статті 5 ЗГЗ, відповідно до якого

¹⁹ Закон від 14 червня 1960 р. Адміністративний кодекс, Вісник законів, 2000, № 98, позиція 1071 та ін.

²⁰ Закон від 29 серпня 1997 р., *Ordynacja podatkowa*, Вісник законів, 2005, № 8, позиція 60 та ін.

²¹ Так, наприклад: Pismo Ministerstwa Finansów. Departament Podatków i Opłat Lokalnych z dnia 12 lutego 2007 r. Opłata skarbowa od pełnomocnictwa składanego w postępowaniu z zakresu zamówień publicznych, PL — 835 — 94/LM/EO/07 — 219, www.mf.gov.pl.

²² Так, наприклад: Pismo Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Środowiska z dnia 12 lipca 2007 r. Opłata skarbowa w sprawach indywidualnych z zakresu ochrony środowiska, PL — 606/07, Pismo Ministerstwa Finansów Departament Podatków i Opłat Lokalnych z dnia 11 maja 2007 r., Wydanie poświadczenia bezpieczeństwa a opłata skarbowa, PL — 835 — 152/3/LM/EO/07 — 287, www.mf.gov.pl.

обов'язок сплати гербового збору лежить на фізичних особах, юридичних особах та організаційних одиницях, що не мають статусу юридичної особи, якщо внаслідок поданого ними запиту чи за їхньою заявою вчинено урядові дії, або якщо за їх заявою видано засвідчення чи дозвіл (згода, концесія), а у випадку подання документа, що стверджує надання повноважень чи доручення, або його відпуску, витягу чи копії, довірителю, уповноваженому представникові, підприємцю чи довірєній особі. Тільки суб'єкти, звільнені від сплати гербового збору, вказані в положенні статті 7 ЗГЗ. Гербовий збір є доходом бюджету гміни²³. Чинним суб'єктом стосовно сплати є відтак гміна, представлена компетентним у питаннях гербового збору податковим органом, яким є вїйт, бургомїстр чи мер міста (стаття 12 ЗГЗ).

У структурі предметної та суб'єктної сфер гербового збору особливо помітна тенденція законодавства до тісного зв'язку винятково вказаних у законі категорій „послуг” держави з оплатою у формі гербового збору. Це рішення прагне до реалізації класичної концепції державного збору за причинно-наслідковим зв'язком між послугами та їх конкретним наданням з боку держави. Тому саме суб'єкт, який ініціює дію („послугу”) держави, та внаслідок того отримує відповідну користь, є суб'єктом, яким має обов'язок сплатити гербовий збір.

Відповідно до намірів законодавства гербовий збір, як державна оплата, повинен якнайбільшою мірою реалізовувати засаду оплатності. Для оцінки, наскільки цей збір насправді має еквівалентний характер (а відтак, наскільки його величина пов'язана зі затратами праці та коштами за конкретні дії), не вистачить аналізу структури його предметної сфери, тому варто вказати, в загальних рисах, на дії, які виконують органи держави в обмін на сплату гербового збору. Для повної оцінки цієї структури необхідно здійснити аналіз характеру дій, які підлягають оплаті, а також величини належного гербового збору щодо кожної з них. У доктрині поширеною є точка зору, з якою варто погодитися, що критерій еквівалентності сплат повинен розглядатися надзвичайно ґрунтовно в контексті співвідношення величини державного збору та вартості відповідних послуг із боку державного суб'єкта²⁴. Аналіз величини оплати насамперед пов'язаний із оцінкою обсягу роботи з боку державного органу та вартості послуги, яку, з одного боку, розуміють, як кошти для держави, а відповідно, з іншого боку, як користь для громадянина, який сплачує збір²⁵. У контексті цієї проблематики, у доктрині йде мова про два підходи до еквівалентності гербового збору. Відповідно до першого підходу, еквівалентність гербового збору розуміють як обов'язок надання державним суб'єктом послуги, відповідної (повна еквівалентність). В іншому підході

²³ Стаття 4, абзац 1, пункт 2, підпункт а закону від 13 листопада 2003 р. про доходи органів місцевого самоврядування, Вісник законів, 2010, № 80, позиція 526 та ін.

²⁴ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, с. 14–15 та цитована там література.

²⁵ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *System instytucji prawnofinansowych PRL...*, с. 473.

еквівалентність збору виражається лише через причинно-наслідковий зв'язок між збором та діями органу влади²⁶.

Стаття 1 ЗГЗ визначає тільки загальні категорії предметів гербового збору, а детальний перелік предметів гербового збору, ставки цього збору та звільнення окреслює додаток до закону (стаття 4 ЗГЗ). Додаток складається з IV частин, присвячених окремим категоріям предмету гербового збору: державним діям (частина I), виданню засвідчень (частина II), виданню дозволів (згоди, концесії) (частина III) та складанню документа, який підтверджує надання повноважень чи доручення та його відпуску, витягу чи копії (частина IV). Відповідно в рамках кожної з частин подано детальну класифікацію дій, які підлягають оплаті, з обумовленням відповідної ставки збору та з вказівкою можливих звільнень.

У доктрині прийнято, що підставою визначення величини гербового збору може бути вид дій (послуг), які виконує державний суб'єкт, вид та кількість документів, рівень складності, вартість праці або час, відведений на виконання цих дій²⁷. З аналізу додатка до ЗГЗ випливає, що основним критерієм розмежування величини гербового збору є вид діяльності. Підґрунтям для визначення величини гербового збору є віднесення дії до однієї з її категорій, вказаних у додатку до ЗГЗ. Засадою є, що гербовому зборові підлягають виключно ті дії, які вказані в додатку до закону і для яких було визначено конкретну ставку їх оплати.

Переважно ставки гербового збору для окремих категорій дій мають характер квот, і лише законодавство послуговується процентною ставкою²⁸. Величина ставок гербового збору є в межах від 1 злотого до 12750 злотих. Тому ставки гербового збору суттєво відрізняються. Детальний аналіз додатка до закону, у якому подано квоти гербового збору за конкретні дії, дозволяє оцінити співвідношення величини належної оплати з імовірним обсягом праці органу, який здійснює цю дію. Це дає змогу зробити узагальнення, що законодавство досить довільно визначає величину оплати в окремих випадках. Видається, що тут керувалися насамперед фінансовими підставами. І тому важко довести, що величина гербового збору справді залежить від рівня складності, обсягу праці чи коштів, пов'язаних зі здійсненням певної діяльності. Тому реалізацію прийнятого законодавством плану, згідно з яким величина гербового збору мала б відповідати затратам праці та коштів з боку органу державного управління, який виконує дії, що підлягають гербовому зборові, слід оцінити негативно. Величина цієї оплати в більшості випадків перевищує приблизні кошти за вчинені дії. Можна однак припустити, що підставою для визначення величини ставок гербового збору законодавство прийняло потенційну

²⁶ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, с. 15 та цитована там література.

²⁷ Там само, с. 32.

²⁸ Наприклад, у частині III додатка, абзац 14 передбачено ставку гербового збору від дозволів на створення кооперативного банку величиною 0,1% від фонду акцій.

користь, яку громадянин може отримати від здійсненої діяльності. Тому що найвища ставка гербового збору в розмірі 12 750 злотих стягується за дозвіл на відкриття на території РП відділу закордонного банку. Наступна висока ставка збору в розмірі 11 610 злотих, у тому числі за запис до реєстру регульованих видів діяльності в галузі виробництва тютюнових виробів, а, отже, діяльності, яка потенційно приносить значні доходи, і оплата за включення до цього реєстру суб'єкта, який здійснює діяльність потенційно менше оплачувану — діяльність на підставі правил дорожнього руху — складає значно менше, всього 412 злотих. Структуру ставок гербового збору можна оцінювати також із перспективи потенційної фінансової спроможності суб'єкта, зобов'язаного здійснити сплату. Наприклад, за рішення про передачу прав і обов'язків, що виникають відповідно до виданих на підставі положень про охорону навколишнього середовища та положень про відходи, дозволів на викиди речовин та енергії у навколишнє середовище у зв'язку з економічною діяльністю, належним є гербовий збір у розмірі 1023 злотих, а за те саме рішення, видане у зв'язку з економічною діяльністю, яку здійснюють суб'єкти, що займаються виробництвом у сільському господарстві, мікропідприємства та підприємства малого та середнього бізнесу, і суб'єкти, діяльність яких передбачає менший дохід, оплата складає 259 злотих. Помітна також незрозуміла тенденція до диференціації ставок гербового збору в межах діяльності, яка пов'язана з таким самим обсягом праці певного органу. Це стосується, наприклад, виготовлення дублікату документа: за видання дублікату дозволу (згоди, концесії) чи обіцянки видати дозвіл (згоду, концесію) стягають оплату в розмірі 24 злотих, за виготовлення дублікату рішення про присвоєння ідентифікаційного податкового номера оплата становить 15 злотих, а за виготовлення дублікату військового квитка — 28 злотих. Аналіз величини ставок гербового збору дає можливість зробити висновок, що під час її встановлення законодавство не брало до уваги фактичні кошти та обсяг праці органу державного управління. Тому в ньому не реалізовано принципу повної еквівалентності, а збережено лише причинно-наслідковий зв'язок між дією та оплатою. Така ситуація в доктрині оцінена негативно і породжує обґрунтоване питання, чи, у зв'язку зі структурою та величиною ставок гербового збору, вона насправді залишається платною послугою, чи набуває рис податку, тобто нееквівалентної послуги²⁹.

У контексті оцінки характеру гербового збору як платного збору найбільші суперечки викликають дії, пов'язані з виготовленням документа, що підтверджує надання повноважень чи доручення, а також його відпуску, витягу чи копії, що підлягають оплаті у розмірі 17 злотих. За оцінкою законодавства серед документів, які підтверджують надання повноважень чи до-

²⁹ Так, наприклад: Z. Ofiarski, *Ustawy o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, с. 107.

ручень, обов'язковою сплатою гербового збору повинні бути охоплені лише ті з них, які складені в справах зі сфери державного управління та в ході судового розгляду. Адже лише в цих випадках виготовлення документа, який підтверджує надання повноважень чи доручень, пов'язане з діями органу державного управління та іншого суб'єкта, ніж орган державного управління, що виконує завдання зі сфери державного управління, чи суду, і також є практична можливість дотримання обов'язку сплати гербового збору за цією статтею³⁰. Прийняття такого рішення та його обґрунтування викликає серйозні сумніви. Як слушно доволі часто звертають увагу в доктрині, охоплення гербовим збором дії подання документа суперечить суті оплатності гербового збору. Ані дія подання документа повноваження чи доручення, ані фактична участь довірителя у розгляді не пов'язана з ніякими додатковими грошовими витратами з боку органа, що проводить розгляд, чи суду, ані з необхідністю здійснення додаткових дій³¹. А ініціювання та здійснення адміністративного розгляду, і насамперед судового, за участю представників зазвичай пов'язане з обов'язком здійснення інших сплат (наприклад, судових оплат), а це додатково спричиняє, що гербовий збір за вповноваження набуває рис прихованого податку³². Участь представника в розгляді справді може бути пов'язана з певними видатками, або з необхідністю здійснення додаткових дій органом чи судом, однак лише тоді, коли повноваження було б подано в усній формі до протоколу. Тоді орган повинен вписати заяву про надання повноважень до протоколу. Однак, у такій ситуації обов'язок за статтею сплати гербового збору, як виняток, не виникає. Бо нема дії, що полягає у поданні документа, який підтверджує надання повноважень чи доручень, а відповідно до мовної інтерпретації положення статті 1 ЗГЗ, лише така дія є предметом гербового збору³³.

Аналіз структури ставок гербового збору та їх величини дозволяє визначити основну функцію цієї державної сплати. У доктрині державній сплаті, як кожному з державних зборів, приписують насамперед фінансову функцію. Не менш важливими є, однак, реалізовані через сплати позафінансові функції. Ті, у свою чергу, пов'язані з позитивним впливом, що стосується задоволення суспільних потреб, чи негативним впливом, що полягає в обмеженні, через величину оплати, користування послугами чи перевагами, пов'язаними з оплатою³⁴. Предметна сфера гербового збору та величина його ставок на протипагу реальним коштам та обсягу праці, затрачених державним суб'єктом

³⁰ Обґрунтування проекту Закону про гербові збори, друк. № 737 Сейму РП V каденції.

³¹ Так, наприклад: R. Skwarło, *Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2008, с. 15–16; J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, с. 82.

³² A. Hanusz, P. Czerski, *Opłata skarbową od pełnomocnictwa*, „Prawo i Podatki” 2007, № 4, с. 8.

³³ Так, наприклад: Рішення місцевої апеляційної колегії від 31 березня 2008 р., 65/РО/08, www.mf.gov.pl, а також: R. Skwarło, *Ustawa o opłacie skarbowej...*, с. 16 і н.

³⁴ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *System instytucji prawnofinansowych PRL...*, с. 470.

у зв'язку з наданням послуг громадянам, породжує спостереження, що, поза фіскальною функцією, ця оплата виконує насамперед функцію втручання (заборони). Ця функція полягає в обмеженні обсягів попиту на послуги держави³⁵. Це треба розуміти таким чином, що величина оплати може (має за завдання) стримувати громадян від звертання до державних органів стосовно вчинення дій, за які стягують оплату. Це захищає державні органи від надмірного напливу громадян, які ініціюють вчинення урядових дій, що слугують їх приватним інтересам³⁶.

Законодавство, прагнучи забезпечити оплатний характер гербового збору, окрім відповідної структури предметної та суб'єктної сфер закону, передбачило також відповідні рішення у питаннях нарахування та сплати гербового збору, а також можливості його повернення. Ці рішення слугуватимуть тому, щоб підсумок здійснення урядових дій був пов'язаний із фактичною їх оплатою, і щоб податкові органи місцевої юрисдикції стосовно справи гербового збору мали інформацію про ситуації несплати цього збору. З іншого боку, йдеться також про те, щоб суб'єкт, який сплатив гербовий збір, мав можливість її отримання у випадку, коли державний орган не виконав оплаченої урядової дії. З точки зору оплатності гербового збору ці рішення варто оцінити позитивно.

Законодавство прийняло, що обов'язок сплати гербового збору виникає в момент подання запиту чи заяви про здійснення урядових дій (у випадку гербового збору — за здійснення урядових дій, за видання засвідчень, за видання дозволів (згод, концесій) та від моменту подання документа до органа державної влади чи суду (у випадку гербового збору за подання документа, який підтверджує надання повноважень чи доручення, а також його відпуску, витягу чи копії). Гербовий збір оплачують тоді, коли виникає обов'язок його сплати (стаття 6 ЗГЗ). Сплату гербового збору здійснюють у касі відповідного податкового органа чи на його рахунок Законодавство пов'язало момент виникнення обов'язку сплати гербового збору з дією, що ініціює роботу органу державного управління, а не з фактичним виконанням цієї дії. Тому розгляд запиту чи заяви про здійснення адміністративних дій залежить від наперед внесеної оплати гербового збору³⁷. У випадку, коли за допомогою запиту чи заяви громадянин ініціює здійснення конкретної урядової дії і не внесе гербового збору в потрібному розмірі, відповідно до положення статті 261 Адміністративного кодексу, орган державного управління визначить термін внесення оплати, а якщо у визначений термін її не буде сплачено, заява підлягає поверненню або дії, які залежать від оплати, будуть припинені.

³⁵ Там само, с. 471.

³⁶ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, с. 121.

³⁷ Лист Міністерства фінансів департаменту податків та місцевих зборів від 17 січня 2007 р., Tryb postępowania organów administracji publicznej w przypadku nieuiszczenia przez podatnika należnej opłaty skarbowej, PL — 835- 17/ LM/EO/07 — 86, www.mf.gov.pl.

Подібно, у випадку запитів чи заяв, визначених на основі податкової процедури, відповідно до положення статті 169 податкового кодексу, таку заяву чи запит орган залишить без розгляду. Як на основі положень загальної адміністративної процедури, так і процедури податкової, орган зобов'язаний негайно розглянути таку заяву чи запит без здійсненої сплати гербового збору, тоді, коли це виправдано соціальними причинами чи розглядом важливого інтересу сторони (у податковому розгляді — державним інтересом чи важливим інтересом сторони), якщо подання заяви є дією, для якої встановлено термін позовної давності, або якщо заяву подала особа, яка живе за кордоном. Однак у таких випадках, а також у випадку подання документа про уповноваження чи доручення без сплати гербового збору, органи державного управління передають податковим органам, відповідальним за стягнення гербового збору, загальну інформацію про випадки несплати належного гербового збору за вчинені ними урядові дії, видані засвідчення та дозволи (згоди, концесії) та за подані їм документи, що засвідчують надання повноважень чи доручень, а також їх відпусків, витягів чи копій. Цей обов'язок лежить також на судах у випадках несплати належного гербового збору за подані в суд документи, що підтверджують надання повноважень чи доручень, а також їх відпусків, витягів чи копій (стаття 11 ЗГЗ).

А в випадку, коли суб'єкт звернувся з поданням про вчинення урядових дій і сплатив у відповідному розмірі гербовий збір, а дію цю не було вчинено, він має право повернути собі заплачений гербовий збір. З платного характеру гербового збору випливає, що суб'єкт, який сплатив гербовий збір, має право очікувати виконання такої дії. У зв'язку з тим гербовий збір підлягає, відповідно до заяви платника податків, поверненню, якщо, незважаючи на сплату збору, не вчинено урядової дії чи не видано засвідчення чи дозволу (згоди, концесії) (стаття 9 ЗГЗ).

Підсумовуючи, варто припустити, що гербовий збір, у принципі, є різновидом державної сплати, тобто платного збору, який стягують в обмін на визначені в законі „послуги” держави. Оцінка правового характеру гербового збору як платного збору відповідно до структури його предмета у сфері урядових дій, не викликає застережень. Подібно є, якщо йдеться про принципи оплати та можливого її повернення. Однак, критично варто оцінити охоплення гербовим збором дій, які полягають у поданні документів, які підтверджують надання повноважень чи доручень. Адже, в цій сфері відсутній можливий причинно-наслідковий зв'язок між стягненою оплатою та послугами, наданими з боку держави. Це спричиняє зближення гербового збору зі зборами, що мають безплатний характер. Подібні сумніви може викликати величина ставок цього збору. Адже, невеликою мірою вони відповідають справжній вартості та коштам дій, за які сплачують гербовий збір, — у більшості випадків є суттєво завищеними.

Summary

The legal nature of the public charges as an example of stamp duty

One of the kinds of public tributes are public charges. The basic feature that differentiates the public tribute from other public tributes (in particular from taxes) is payment. It means that the charge is a financial service for which a citizen receives definite service from the state (equivalent service). In principle the height of a charge should cover the cost of the service. At times charges are lower. However, more often charges considerably exceed the value of realized by the state service. Then charges acquire the feature of a tax, namely a gratuitous tribute.

Public charges among other things are charged for official acts. The example of such charge is stamp duty regulated in act of 16 November 2006 on stamp duty. Stamp duty is chargeable on individual matters falling within the scope of public administration: performance of an official act, on notification or on request, issuance of a certificate on request, issuance of a permission (permit, concession); submission of an instrument of power of attorney or procuration or of a copy, excerpt copy or reproduction thereof — in a matter falling within the scope of public administration or in a judicial proceeding. Stamp duty is also chargeable on the performance of an official act, issuance of a certificate or permission (permit) by an entity other than a government and self-government administration authority, in connection with the performance of tasks falling within the scope of public administration, and on submission to the said entity of an instrument of power of attorney or procuration or of a copy excerpt copy or excerpt thereof. Rates of stamp duty are between 1 złoty and 12 750 złotych. In most cases a stamp duty considerably exceeds the cost and the value of the state service. Thus, a stamp duty acquire the feature of a gratuitous tribute and in some cases it resembles a tax.

Stamp duty on submission of an instrument of power of attorney or procuration is particularly gratuitous. In fact, in such cases a citizen does not receive any state service for his stamp duty except of an acceptance the documents by court of justice or public administration entity. The charge following within this scope has a feature of a tax.