

# Opłata skarbową od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji)

## Słowa kluczowe:

opłata skarbową, zezwolenie, pozwolenie, koncesja

## Wprowadzenie

Opłata skarbową uregulowana w przepisach ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej<sup>1</sup> (dalej: u.o.s.) stanowi w polskim systemie podatkowym formę ekwiwalentu za czynności organów administracji publicznej podejmowane w indywidualnych sprawach należących do właściwości tych organów<sup>2</sup>. W taki sposób ustawodawca, na etapie prac legislacyjnych nad obowiązującą u.o.s. (w uzasadnieniu do projektu u.o.s.), określił miejsce tej opłaty wśród danin publicznych.

Przedmiot opłaty skarbowej (kategorie czynności organów administracji publicznej, za które pobierana jest ta opłata) wskazany zostały w formie zamkniętego wyczerpania w przepisie art. 1 u.o.s. Przedmiotem opłaty skarbowej, zgodnie z przepisem art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. c) u.o.s., w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej jest między innymi wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Zgodnie z przepisem art. 1 ust. 2 u.o.s. opłacie skarbowej podlega także wydanie zezwolenia (pozwolenia) przez podmioty inne niż organy administracji rządowej i samorządowej w związku z wykonywaniem zadań z zakresu administracji publicznej.

Problematyka dotycząca opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) jest niezmiernie rzadko podejmowana w doktrynie. Nieliczne w tym zakresie jest także orzecznictwo sądowe i interpretacje organów podatkowych. Problematyka ta zasługuje jednak na bardziej wnikliwą analizę, zwłaszcza że wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) na tle pozostałych kategorii przedmiotu tej opłaty wyróżnia to, że opłata pobierana z tego tytułu należy do najwyższych. Ciężar podatkowy z tytułu opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) osiąga w określonych przypadkach wysokość nawet kilkunastu tysięcy złotych i ciąży w przeważającej części (choć nie tylko) na przedsiębiorcach prowadzących działalność gospodarczą na podstawie uzyskanych zezwoleń (pozwoleń, koncesji).

---

<sup>1</sup> T.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 1282 ze zm.

<sup>2</sup> Uzasadnienie projektu ustawy o opłacie skarbowej, druk sejmowy nr 737 Sejmu RP V kadencji, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl)

W doktrynie dokonuje się podziału opłat publicznych na opłaty uiszczane w zamian za usługi zakładów użyteczności publicznej, oraz opłaty pobierane za czynności organów władzy państwowej<sup>3</sup>, a także innego podziału: na opłaty, które wynikają z określonych nakładów poczynionych przez podmioty publiczne oraz te, które związane są z określonymi korzyściami uzyskiwanymi przez osoby je uiszczające<sup>4</sup>. Odnosząc te dwa sposoby podziału opłat publicznych do opłaty skarbowej, należy ją zaliczyć do opłat pobieranych za czynności organów władzy publicznej. Opłatę tę można także, inaczej niż uczynił to prawodawca w uzasadnieniu do projektu ustawy, zaliczyć do opłat związanych z określonymi korzyściami uzyskiwanymi przez podmioty ją uiszczające. W doktrynie podkreśla się, iż ze względu na to, że opłata ta pobierana jest z tytułu podejmowania odpowiednich, zindywidualizowanych decyzji odnoszących się do konkretnych osób, nie pełni ona roli refundowania nakładów poniesionych przez organ publiczny za taką działalność, lecz jest zapłatą za indywidualną korzyść, jaką decyzja taka przynosi konkretnej osobie<sup>5</sup>. W największym stopniu odnosi się to właśnie do opłaty z tytułu wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Istota zezwolenia (pozwolenia, koncesji) pozwala bowiem na to, aby bardziej niż w innych przypadkach przedmiotu opłaty skarbowej, wykazać potencjalne korzyści wynikające z uzyskanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Dotyczy to zwłaszcza zezwolenia (pozwolenia, koncesji) na prowadzenie określonego rodzaju działalności. Możliwości zarobkowe wynikające z charakteru działalności prowadzonej na podstawie uzyskanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji) stanowią mogące uzasadnienie poboru opłaty oraz wyznacznik ustalenia jej wysokości<sup>6</sup>. Relacja uzyskanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji) do korzyści wynikających z prowadzonej na jego podstawie działalności stanowi w doktrynie argument przemawiający za zaliczeniem opłaty skarbowej z tytułu jego wydania do wydatków warunkujących i obciążających podejmowanie tej działalności. Można mianowicie odnaleźć pogląd, iż opłata skarbowa od wydania koncesji, jako opłata związana z czynnościami dotyczącymi obrotu gospodarczego, stanowi element kosztów tego obrotu<sup>7</sup>. Spotkać można także stanowisko, iż opłata skarbowa od zezwoleń związanych z działalnością zarobkową stanowi w pewnym sensie zryczałtowane opodatkowanie przyszłej działalności i uznać ją można za swoistą formę zryczałtowanego podatku przychodowego pobieranego z góry (antycypacyjnie)<sup>8</sup>.

<sup>3</sup> L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 77.

<sup>4</sup> J. Jaśkiewiczowa, *Elementy podatkowe opłat publicznych w Polsce*, [w:] Z. Jaśkiewicz (red.), *Studia podatkowe i budżetowe*, Toruń 1964, s. 8.

<sup>5</sup> *Ibidem*, s. 7. Podobnie na temat tej kategorii opłat, zwłaszcza opłaty od nadawania koncesji, L. Adam, *op. cit.*, s. 77.

<sup>6</sup> Na temat korzyści wynikających z czynności objętych opłatą jako podstawy ustalenia wysokości tej opłaty J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz – Gdańsk 2007, s. 34.

<sup>7</sup> *Ibidem*, s. 81.

<sup>8</sup> J. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 31.

## **Przedmiot opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji)**

Zasadnicze znaczenia w normatywnej konstrukcji opłaty skarbowej ma art. 1 u.o.s. określający jej zakres przedmiotowy. W przepisie tym ustawodawca, posługując się zwrotem: „opłacie skarbowej podlega”, wskazał jako przedmiot opłaty skarbowej: dokonanie czynności urzędowych na podstawie zgłoszenia lub na wniosek w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej, wydanie zaświadczenia na wniosek, wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) oraz złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury.

Zgodnie z konwencją przyjętą w tym przepisie wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) objęte jest opłatą skarbową pod warunkiem, że czynność ta została dokonana w sprawie indywidualnej z zakresu administracji publicznej. Dodatkowo, zauważyć należy, iż ustawodawca wyraźnie rozgraniczył czynność wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) od kategorii przedmiotu opłaty wskazanego w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.o.s., czyli dokonania czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek. Redakcja tego przepisu rodzić może pewne wątpliwości. Wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) mieści się bowiem w szerszej kategorii określonej przez ustawodawcę jako: dokonanie czynności urzędowej, o której mowa w przepisie art. 1 ust. 1 pkt 1 lit a) u.o.s. Czynność ta przeprowadzana jest przy tym zawsze w sprawie indywidualnej z zakresu administracji publicznej na wniosek lub na podstawie zgłoszenia. Czynność wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji), podobnie zresztą jak czynność wydania zaświadczenia, została jednak dodatkowo wskazana w tym przepisie w odrębnym punkcie, obok szerszej kategorii czynności urzędowych, w której i tak się mieści<sup>9</sup>. Niezależnie od wątpliwości, jakie mogą powstać na gruncie redakcji tego przepisu, przyjęć należy, iż „zakwalifikowanie określonej grupy czynności organów administracji publicznej do kategorii „zezwolenia” oznacza, że żadna z decyzji dotyczących konkretnego zezwolenia (jego wydania, zmiany, wygaszenia) nie może być oceniana w kontekście przepisów I części załącznika – dotyczącej czynności urzędowych”<sup>10</sup>.

Analiza konstrukcji przepisu art. 1 u.o.s. pozwala jedynie na bardzo ogólne określenie przedmiotu opłaty skarbowej. Jego szczegółowa analiza wymaga uwzględnienia treści załącznika do u.o.s. Zgodnie bowiem z przepisem art. 4 u.o.s. wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawki tej opłaty oraz zwolnienia określa załącznik do ustawy. Znaczenie mają także art. 2 i 3 u.o.s. zawierające regulacje wyłączeń ustawowych.

---

<sup>9</sup> Podobnie na ten temat R. Skwarło, *Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 12–13.

<sup>10</sup> Pismo Ministerstwa Finansów Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru z dnia 12 sierpnia 2010 r., Opłata skarbową od zmiany wydanego pozwolenia, PL/LM/835/36/EOB/GKW/2010/133, „Biuletyn Skarbowy” 2010, nr 5, s. 24.

W konstrukcji załącznika ustawodawca przyjął podział treści odpowiadający podziałowi przedmiotu opłaty skarbowej w art. 1 u.o.s. Każdej z kategorii czynności podlegających opłacie skarbowej wskazanych w przepisie art. 1 u.o.s. odpowiada jedna część (wskazana w kolumnie I tabeli) załącznika. Czynności wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) dotyczy części III załącznika. W części tej ustawodawca wskazał szczegółowo – w 46 punktach – przypadki czynności określonych jako zbiorcza kategoria zezwoleń (pozwoleń, koncesji). Analiza treści części III załącznika wskazuje, iż znalazły się tam jednak także czynności urzędowe polegające na wydaniu: zezwolenia, wizy, pozwolenia, upoważnienia, licencji, koncesji i zgody. Czynnościom tym przypisane zostały stawki opłaty skarbowej oraz wskazany został katalog zwolnień przedmiotowych.

Część III załącznika do u.o.s. dość kompleksowo określa jako przedmiot opłaty skarbowej wszelkie czynności urzędowe, których przedmiotem jest zezwolenie (pozwolenie, koncesja). Zgodnie z ust. 46 części III załącznika opłacie skarbowej podlega także przedłużenie terminu ważności lub zmiana warunków wydanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji), jeżeli dotyczy przedłużenia terminu ważności lub rozszerzenia zakresu działalności, lub jeżeli treścią zmiany jest kolejny rodzaj działalności (z zastrzeżeniem ust. 17–19, a więc z zastrzeżeniem odrębnych stawek opłaty skarbowej z tytułu przedłużenia terminu ważności lub zmiany warunków wydanego zezwolenia na otwarcie na terytorium RP oddziału banku zagranicznego, przedłużenia terminu ważności lub zmiany warunków wydanego zezwolenia na otwarcie na terytorium RP przedstawicielstwa banku zagranicznego oraz zmiany wydanego zezwolenia na wykonywanie działalności ubezpieczeniowej).

Analiza treści części III załącznika rodzi pewne refleksje dotyczące kategorii czynności mieszczących się pod zbiorczą nazwą: zezwolenia (pozwolenia, koncesje). Spostrzeżenia w tym zakresie mają nie tylko charakter porządkujący, ale co ważniejsze, mogą mieć znaczenie w związku z właściwym rozpoznaniem przedmiotu opłaty skarbowej.

Relacja art. 1 u.o.s. w stosunku do treści załącznika pozwala stwierdzić, iż w przepisie art. 1 u.o.s. ustawodawca posłużył się określeniem „zezwolenie (pozwolenie, koncesja)” w celu wskazania, iż opłatą skarbową objęte jest wydanie aktu administracyjnego w formie decyzji o szczególnej nazwie, określanych w przepisach szczegółowych między innymi jako zezwolenia, pozwolenia, lub koncesje. Treść części III załącznika do u.o.s. rozszerza następnie zakres objętych opłatą skarbową decyzji o szczególnej nazwie o wizy, upoważnienia, licencje i zgody. Przypuszczać zatem można, iż ustawodawca zamierzał objąć opłatą skarbową określoną kategorię aktów administracyjnych wydawanych przez organy administracji publicznej, uregulowanych w różnych obszarach systemu prawa i nazwanych przez ustawodawcę w zróżnicowany sposób. Ustalenia wymagałaby zatem cecha wspólna wszystkich tych kategorii aktów administracyjnych.

Skrót przyjęty przez ustawodawcę w art. 1 u.o.s. pozwala bowiem stwierdzić, iż wszystkie wskazane kategorie, chociaż inaczej nazwane, są podobne co do treści. Założenie takie koresponduje z przyjętym w doktrynie rozumieniem zezwolenia jako formy aktu administracyjnego ustalającego uprawnienia w sferze prawa administracyjnego lub wyrażającego zgodę na dokonanie przedsięwzięcia lub podjęcie czynności dopuszczonej normami prawa administracyjnego<sup>11</sup>. Akt administracyjny tego typu nie zawsze określany jest przez ustawodawcę szczególną nazwą – zezwolenie. Równie często ustawodawca posługuje się nazwą pozwolenie, zgoda czy karta<sup>12</sup>. W literaturze podkreśla się więc istotę merytoryczną (treść) tego typu decyzji niezależną od zróżnicowanego nazewnictwa. Wskazuje się np., iż „zezwolenia i podobnej treści, chociaż różne w nazwie akty (pozwolenia, upoważnienia, uprawnienia, licencje) stanowią równoległe – obok koncesji – stosowany w polskim prawie prawny środek reglamentacji”<sup>13</sup>, lub też, że decyzja zezwalająca może nosić nazwę np. upoważnienie, licencja, pozwolenie czy zgoda<sup>14</sup>. Wszystkie zatem wymienione przez ustawodawcę kategorie nazwanych decyzji administracyjnych stanowią jedną kategorię pozwolenia administracyjnego. Ich cechą wspólną jest to, że określają pewną swobodę działania jednostki w różnych sferach życia. W przeważającej części swoboda ta dotyczy podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej. W większości stanowią one zatem instrument reglamentacji gospodarczej. Nie jest tak jednak zawsze, zwłaszcza bowiem zezwolenia znajdują zastosowanie także poza sferą uregulowań prawa gospodarczego. Analiza treści załącznika do u.o.s. prowadzi do wniosku, iż ta kategoria czynności urzędowych podlegających opłacie skarbowej odnosi się do wielu różnorodnych zjawisk administracyjnych (np. zezwolenia na zawarcie małżeństwa, o którym mowa w art. 4 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, pozwolenia wydawane na podstawie przepisów prawa budowlanego, wizy, pozwolenia na wywóz zużytków za granicę, zezwolenia na zamieszkanie wydawane na podstawie przepisów ustawy z dnia 13 czerwca 2003 r. o cudzoziemcach<sup>15</sup>), jednak w przeważającej części odnosi się do sfery prowadzenia różnego rodzaju działalności gospodarczej (np. zezwolenie na utworzenie banku spółdzielczego lub banku w formie spółki akcyjnej, zezwolenia na wykonywanie działalności ubezpieczeniowej, licencje połowowe, pozwolenia radiowe, koncesje na wykonywanie działalności gospodarczej w zakresie obrotu z zagranicą paliwami i energią, zezwolenie na wykonywanie działalności brokerskiej w zakresie ubezpieczeń albo reasekuracji).

---

<sup>11</sup> A. Błaś, [w:] J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2007, s. 332.

<sup>12</sup> *Ibidem*, s. 332.

<sup>13</sup> C. Kosikowski, *Prawo gospodarcze publiczne*, Warszawa 1995, s. 140–141 i s. 256–257.

<sup>14</sup> L. Bielecki, *Charakter prawny zezwolenia jako aktu administracyjnego*, „Rzeszowskie Zeszyty Naukowe. Prawo – Ekonomia” 2000, tom XXIX, s. 110–111.

<sup>15</sup> T.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 264, poz. 1573 ze zm.

Wyliczenie w załączniku do u.o.s. kategorii przedmiotów opłaty skarbowej nie ma charakteru zamkniętego. W ustępie 44 części III załącznika wskazano zbiorczą kategorię: innych niż wymienione w załączniku zezwoleń (pozwoleń, koncesji), dodatkowo dzieląc je dalej na dotyczące wykonywania działalności gospodarczej oraz pozostałe. Ocena tej regulacji w kontekście całości części III załącznika rodzić może poważne wątpliwości interpretacyjne. Skoro ustawodawca w art. 1 u.o.s. posłużył się uproszczeniem, określając za pomocą trzech nazw: zezwolenia (pozwolenia, koncesje) szczegółowo wymienione w załączniku decyzje, do których należą zezwolenia, wizy, pozwolenia, upoważnienia, licencje, koncesje i zgody, powstaje zatem pytanie, jaką przesłanką należy kierować się, obejmując opłatą skarbową kolejne, inne niż wskazane w załączniku zezwolenia (pozwolenia, koncesje) decyzje. Najbardziej oczywiste kryterium nazwy okazuje się niewystarczające. Czy tymi innymi zezwoleniami, pozwoleniami i koncesjami mogą być jedynie inne, niż wymienione w załączniku decyzje wyłącznie o takich nazwach? Czy może w grę wchodzi także inne decyzje o nazwach przewidzianych w całej części III załącznika, a więc może np. inne licencje czy zgody? A może wreszcie intencją ustawodawcy było objęcie opłatą skarbową wszelkich aktów o charakterze przyzwalającym? Wówczas kryterium nazwy miałoby drugorzędne znaczenie, decydującą zaś rolę odgrywałoby ustalenie istoty merytorycznej takiego aktu administracyjnego i rozpoznania go jako aktu zezwalającego.

Analogiczna regulacja w stosunku do ust. 44 części III załącznika do u.o.s. znalazła się także w ust. 53 w części I tego załącznika poświęconej czynnościom urzędowym. Zgodnie z tym przepisem opłacie skarbowej podlegają także inne niż wymienione w załączniku, decyzje, do których mają zastosowanie przepisy Kpa. Ustawodawca wyraźnie uzależnił zatem obowiązek z tytułu opłaty skarbowej od rodzaju procedury, która ma zastosowanie przy wydaniu decyzji. W przypadku zezwoleń (pozwoleń, koncesji) tego typu ograniczeń nie ma. W odniesieniu do pkt 53 części I załącznika (inne decyzje) w doktrynie i praktyce ugruntował się pogląd, iż w tej kategorii mieści się także decyzja odmowna<sup>16</sup>. Wynika z tego, iż wymieniona w załączniku do u.o.s czynność urzędowa podlega opłacie skarbowej także wówczas, gdy nie odpowiada wnioskowi, a więc także odmowna decyzja administracyjna. W odniesieniu zaś do wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji), z istoty tych czynności wynika, że opłacie podlega jedynie pozytywne rozpatrzenie wniosku o wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Pamiętać bowiem należy, iż zgodnie z art. 9 u.o.s. opłata skarbową pobrana od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) na wniosek podatnika podlega zwrotowi, jeżeli mimo zapłacenia opłaty nie wydano zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Zaznaczyć jednak należy, że wy-

<sup>16</sup> Na przykład decyzja odmawiająca wydania decyzji zatwierdzającej program gospodarki odpadami niebezpiecznymi; zob. pismo Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Środowiska z dnia 12 lipca 2007 r. PL – 606/07 – opłata skarbową w sprawach indywidualnych z zakresu ochrony środowiska, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

danie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) na wniosek nie jest równoznaczne z wydaniem tych decyzji w pełni zgodnie z wnioskiem<sup>17</sup>.

Zakres przedmiotowy opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) kształtują także wyłączenia ustawowe. W art. 2 u.o.s. ustawodawca, wskazując szereg wyłączeń ustawowych, posłużył się zwrotem „nie podlega opłacie skarbowej”. W odniesieniu do czynności wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) wyłączenia te wskazane zostały jedynie w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.o.s., zgodnie z którym nie podlega opłacie skarbowej wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) we wskazanych w tym przepisie kategoriach spraw<sup>18</sup>. W pozostałych przypadkach wyłączeń wskazanych w art. 2 ust. 1 u.o.s. ustawodawca odniósł się literalnie jedynie do wydania zezwolenia (nie posłużył się zaś alternatywnym odniesieniem do pozwolenia i koncesji). I tak, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.o.s. nie podlega opłacie skarbowej wydanie zezwolenia w sprawach budownictwa mieszkaniowego, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.o.s. – wydanie zezwolenia przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa albo Agencję Rynku Rolnego w określonych w tym przepisie kategoriach spraw oraz zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 7 – wydanie zezwolenia przez ministra właściwego do spraw środowiska lub wojewodę na działania związane z czynną ochroną przyrody. Zgodnie z art. 3 u.o.s. opłacie skarbowej nie podlega także wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji), jeżeli na podstawie odrębnych przepisów podlegają innym opłatom o charakterze publicznoprawnym lub są od tych opłat zwolnione. Jak wynika z analizy przepisu art. 2 i 3 u.o.s., ustawodawca dość swobodnie posługuje się nazwą „zezwoenie” z alternatywnym wskazaniem w nawiasie pozwolenia i koncesji, lub tylko nazwą „zezwoenie”. Nazwy pozwolenie i koncesja znalazły się w tylko jednym punkcie art. 2 u.o.s. Niekonsekwencja ustawodawcy w zakresie nazewnictwa nie pozwala jednoznacznie stwierdzić, czy rozwiązanie to jest zabiegiem celowym, czy przypadkowym.

### **Stawki opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji)**

Stawki opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) ustawodawca ustalił głównie w formie kwotowej. Wyjątek stanowią przepisy ustępów 14 i 15 części III załącznika, w których ustawodawca wskazał stawkę procentową: 0,1% funduszu udziałowego od wydania zezwolenia na utworzenie banku spółdzielczego oraz 0,1% kapitału zakładowego od wydania zezwolenia na utworzenie banku w formie spółki akcyjnej<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> R. Skwarło, *op. cit.*, s. 15.

<sup>18</sup> Np. sprawy alimentacyjne, opieki, kurateli i przysposobienia; ubezpieczenia społecznego, ubezpieczenia zdrowotnego, zatrudnienia, wynagrodzeń za pracę; nauki, szkolnictwa i oświaty pozaszkolnej, ochrony zdrowia.

<sup>19</sup> W przepisie ustępu 9 pkt 2, ust. 10, ust. 40 pkt 3, ust. 46 ustawodawca posłużył się formułą polegającą na ustaleniu stawki opłaty skarbowej jako procentu stawki ustalonej w innym ustępie (dla innej kategorii

Wysokość stawek opłaty skarbowej z tytułu wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) mieści się w przedziale od 1 zł do 12 750 zł. Stawki te są znacznie zróżnicowane w zależności od tego, czego dotyczy wydane zezwolenie. Widoczna jest zwłaszcza tendencja, zgodnie z którą najwyższe stawki opłaty skarbowej pobierane są od zezwoleń na prowadzenie określonego rodzaju działalności gospodarczej. Świadczy o tym chociażby przepis ustępu 44 części III załącznika, w którym ustawodawca wszystkim pozostałym zezwoleniom (pozwoleniom, koncesjom) niewymienionym w tym załączniku przypisał stawkę opłaty w kwocie 82 zł, ale tym spośród nich, które dotyczą wykonywania działalności gospodarczej – w wysokości 616 zł. W orzecznictwie przyjmuje się, że w przepisie tym „mowa jest nie tyle o prowadzeniu każdego rodzaju działalności, lecz wyłącznie działalności gospodarczej [...]”. Z punktu widzenia obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej istotne jest zatem, aby prowadzonej działalności można było przypisać charakter działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Oznacza to, że w przypadku prowadzenia działalności np. o charakterze *non profit* przepis nie pozostawia wątpliwości co do sposobu kwalifikacji takiego przypadku w kategorii – „pozostałe” – pkt 2 w pozycji 44 części III załącznika od ustawy o opłacie skarbowej<sup>20</sup>. Zauważyć można także, iż stawki te są zróżnicowane w zależności od rodzaju działalności. W przypadku tych sfer działalności, które potencjalnie mogą przynosić największe spodziewane korzyści finansowe, także opłata jest najwyższa, a więc im wyższe potencjalne korzyści z prowadzonej działalności, tym wyższa opłata. Tak np. najwyższa opłata (12 750 zł) pobierana jest od zezwolenia na utworzenie za granicą banku z kapitałem polskim lub udziałem kapitału polskiego, czy od zezwolenia na wykonywanie działalności ubezpieczeniowej. Jedna z niższych stawek (76 zł) pobierana jest zaś np. od zezwolenia na utworzenie ogrodu botanicznego, ogrodu zoologicznego lub ośrodka rehabilitacji zwierząt. Korzyści wynikające z uzyskanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji), zwłaszcza gdy odnoszą się one do prowadzonej przez podatnika działalności, utożsamiane są zatem z jego możliwościami zarobkowymi. Wskazują one także, jak wysoką uciążliwość z tytułu opłaty skarbowej jest w stanie ponieść podatnik. Tendencja ta wydaje się korespondować z obecnym w doktrynie określeniem tej opłaty jako opłaty pośredniej, co rozumieć należy w ten sposób, iż zdolność płatnicza osoby zobowiązanej do uiszczenia opłaty jest oceniana tylko pośrednio, poprzez znaczenie czynności związanej z opłatą dla płacącego ją<sup>21</sup>.

Zgodnie z ust. 45 części III załącznika do u.o.s. w przypadku wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) na kilka rodzajów działalności w jednej decyzji za każdy rodzaj działalności pobierane jest 100% stawki określonej od zezwolenia (pozwolenia, konce-

---

czynności) w części III załącznika.

<sup>20</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 września 2010 r., sygn. akt II SA/Wr 387/10, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl)

<sup>21</sup> L. Adam, *op. cit.*, s. 81; podobnie J. Gliniecka, *op. cit.*, s. 29.



sji). Rozwiązanie to wymaga zatem wyraźnego rozgraniczenia wydanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji) od decyzji, w której zostały one zawarte. Interpretacja taka znajduje potwierdzenie w dotychczasowej praktyce. Organy podatkowe przyjmują bowiem, iż w przypadku wydania w jednej decyzji np. kilku pozwoleń wysokość należnej opłaty uzależniona jest od ilości tych pozwoleń. Opłacie skarbowej podlega bowiem nie sama decyzja organu, a pozwolenie w ten sposób wydawane. I tak np. w odniesieniu do pozwolenia wodnoprawnego Minister Finansów wypowiedział się, iż przedmiotem opłaty skarbowej jest pozwolenie, a nie decyzja administracyjna, w której jest ono wydane. W konsekwencji w przypadku wydania kilku pozwoleń w jednej decyzji należna jest opłata skarbową w wysokości stanowiącej wielokrotność wydawanych pozwoleń, a każdy rodzaj szczególnego korzystania z wód wskazany w art. 37 Prawa wodnego, jest przedmiotem odrębnego pozwolenia<sup>22</sup>. Wynika z tego, iż oceniając czynność wydania zezwolenia, pozwolenia i innych podobnych aktów administracyjnych z punktu widzenia obowiązku podatkowego z tytułu opłaty skarbowej rozgraniczyć należy decyzję administracyjną, z której wynika zezwolenie, od tego właśnie zezwolenia i wynikających z niego uprawnień. W związku z tego typu rozgraniczeniem w praktyce pojawił się jednak kolejny dylemat, czy opłata ta powinna być pobierana odrębnie do decyzji, w której wydano zezwolenie i niezależnie od tego od samego zezwolenia. W doktrynie przyjmuje się jednak, iż przedmiotem opłaty (sytuacją powodującą powstanie określonego stosunku opłatowego) jest zachowanie (działanie) organu zazwyczaj wyrażone w formie aktu administracyjnego oraz skutek prawny tego aktu dla uiszczającego opłatę<sup>23</sup>. Nie ma zatem podstaw do podwójnego obciążenia opłatą uzyskanego zezwolenia poprzez pobór opłaty od decyzji i dodatkowo od wynikającego z niej zezwolenia.

### **Obliczenie i zapłata opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji)**

Zgodnie z art. 5 u.o.s. obowiązek zapłaty opłaty skarbowej z tytułu wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej, jeżeli na ich wniosek wydaje się zezwolenie (pozwolenie, koncesję). Obowiązek zapłaty opłaty skarbowej ciąży solidarnie na tych osobach lub jednostkach, jeżeli zezwolenie (pozwolenie, koncesję) wydaje się na ich wspólny wniosek. Jeżeli jedną ze stron czynności jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej zwolniona od opłaty skarbowej, obowiązek zapłaty opłaty skarbowej ciąży solidarnie na pozostałych

---

<sup>22</sup> Pismo Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Środowiska z dnia 12 lipca 2007 r.; postanowienie Burmistrza Miasta Lęborka z dnia 6 stycznia 2007 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego, FB-II/H/3120/17232/5471/Interp.-01/2007, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)

<sup>23</sup> J. Gliniecka, *op. cit.*, s. 28.

stronach tej czynności. Zakres podmiotowy opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) kształtują także (w sposób uniwersalny w odniesieniu do wszystkich kategorii czynności objętych opłatą skarbową) zwolnienia podmiotowe uregulowane w art. 7 u.o.s.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 3 u.o.s. obowiązek zapłaty opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) powstaje z chwilą złożenia wniosku o wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Opłatę skarbową wpłaca się z chwilą powstania obowiązku jej zapłaty. W myśl art. 8 u.o.s. zapłaty opłaty skarbowej dokonuje się w kasie właściwego organu podatkowego lub na jego rachunek bądź u inkasenta, jeżeli rada gminy zarządzi pobór opłaty skarbowej w drodze inkasa.

Stosownie do art. 12 u.o.s. organem podatkowym właściwym w sprawach opłaty skarbowej jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). Właściwym miejscowo w sprawach opłaty skarbowej od wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) jest organ podatkowy właściwy ze względu na siedzibę organu lub podmiotu, który wydał zezwolenie (pozwolenie, koncesję).

Na podstawie art. 11 u.o.s. organy administracji rządowej i samorządowej oraz podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 przekazują organowi podatkowemu właściwemu w sprawie opłaty skarbowej zbiorczą informację o przypadkach nieuiszczenia należnej opłaty skarbowej od wydanych zezwoleń (pozwoleń, koncesji). Informacja ta jest przekazywana co miesiąc, do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nie uiszczono należnej opłaty skarbowej. W doktrynie i orzecznictwie spotkać można pogląd, że interpretacja przepisu art. 11 u.o.s. wymaga uwzględnienia treści art. 261 § 1 Kpa, a zatem jeżeli strona nie wpłaciła należności tytułem opłat i kosztów postępowania, które zgodnie z przepisami powinny być uiszczone z góry, organ administracji publicznej prowadzący postępowanie wyznacza jej termin do wniesienia tych należności pod rygorem zwrotu podania lub zaniechania czynności uzależnionej od opłaty. Tryb ten nie ma zastosowania jedynie w sytuacji, gdy za załatwieniem sprawy przemawiają względy społeczne lub względ na ważny interes strony, wniesienie podania stanowi czynność, dla której jest ustanowiony termin zawity, albo jeżeli podanie wniosła osoba zamieszkała za granicą. Minister finansów<sup>24</sup> zwraca uwagę, iż jedynie w tych właśnie przypadkach organ przyjmujący podanie obowiązany jest przekazać organowi podatkowemu właściwemu w sprawie opłaty skarbowej informację, o której mowa w art. 11 u.o.s. W odniesieniu do podań lub wniosków o wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji) rozpoznawanych w trybie Kpa reguła ta powinna mieć zastosowanie. W orzecznictwie można jednak odnaleźć stanowisko, zgodnie z którym „należy zgodzić się z organem, że wydanie przez

<sup>24</sup> Pismo Ministerstwa Finansów, Departament Podatków i Opłat Lokalnych z dnia 17 stycznia 2007 r., Tryb postępowania organów administracji publicznej w przypadku nieuiszczenia przez podatnika należnej opłaty skarbowej, PL – 835 – 17/LM/EO/07-86, „Biuletyn Skarbowy” 2007, nr 1, s. 22.

organ koncesji bez uiszczenia przez wnioskodawcę wymaganej opłaty skarbowej nie ma wpływu na prawidłowość wydanego przez organ rozstrzygnięcia w sprawie. [...] obowiązek wyegzekwowania opłaty skarbowej ciąży na właściwym miejscowo wójcie, burmistrzu lub prezydencie miasta, nie zaś na organie koncesyjnym. W przypadku, gdy organ koncesyjny uzna, iż określona czynność urzędowa podlega opłacie skarbowej, a opłata ta nie została przez wnioskodawcę uiszczona, zgodnie z regulacją tej ustawy ma obowiązek poinformować o tej okoliczności właściwy w sprawie organ podatkowy, w celu jej wyegzekwowania<sup>25</sup>.

## **Podsumowanie**

W myśl art. 1 u.o.s. do kategorii czynności urzędowych objętych opłatą skarbową należy wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Konstrukcja tego przepisu, w którym ustawodawca posłużył się nazwą zezwolenie (pozwolenie, koncesja) nie gwarantuje jednak precyzyjnego ustalenia przedmiotu tej opłaty. Analiza załącznika do u.o.s. dowodzi bowiem, iż do tej kategorii przedmiotu opłaty skarbowej zalicza się także wydanie wielu innych decyzji o podobnym charakterze, takich jak wizy, upoważnienia, licencje i zgody. O ile skrót przyjęty w art. 1 u.o.s. jest zrozumiały ze względów redakcyjnych, to jednak w zestawieniu z rozbudowanym załącznikiem do u.o.s., zwłaszcza ust. 44 jego części III (inne zezwolenia), rodzić może istotne trudności interpretacyjne przy próbach precyzyjnego ustalenia kategorii decyzji zezwalających objętych opłatą skarbową. Problem ten zyskuje na znaczeniu zwłaszcza w kontekście tego, że stawki opłaty skarbowej z tytułu wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) należą na najwyższych. Ich wysokość jest zróżnicowana ze względu na przedmiot zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Najwyższe pobierane są z tytułu wydania zezwolenia (pozwolenia, koncesji) na prowadzenie wskazanych w załączniku do u.o.s. kategorii działalności gospodarczej. Przyjąć można, iż wynikające dla podatnika z uzyskanych zezwoleń (pozwoleń, koncesji) korzyści stanowią uzasadnienie poboru opłaty z tego tytułu. Dotyczy to zwłaszcza przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na tej podstawie. Dochody uzyskiwane z tej działalności wskazują bowiem nie tylko wymierne korzyści wynikające z uzyskanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji), ale pośrednio wyznaczają także zdolność podatnika do poniesienia kosztu takiej opłaty.

---

<sup>25</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 listopada 2011r., sygn. akt VI SA/Wa 749/11, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl)

