

JERZY MAŁECKI

Z PROBLEMATYKI OPŁATY SKARBOWEJ

Opłata państwowa w literaturze, działalności legislacyjnej i orzecznictwie organów państwowych jest bardzo różnie definiowana. Wiązać to należy z trudnościami znalezienia stałych, obiektywnych i poprawnych kryteriów, na podstawie których można byłoby wyraźnie odróżnić opłaty od innych płatności na rzecz budżetu czy pozabudżetowego funduszu celowego. Nic więc dziwnego, że w ustawodawstwie polskim i orzecznictwie sądowym, głównie Sądu Najwyższego¹, termin „opłata” używany jest najzupełniej dowolnie w odniesieniu do świadczeń, które różnią się od siebie zarówno pod względem treści, jak i formy. Podejmując więc problematykę nowej polskiej ustawy o opłacie skarbowej, nie można przejść obojętnie od wyjaśnienia rzeczy tak zasadniczej, jak istota opłaty państwowej.

Próbując ustalić istotę opłaty państwowej, w tym i ogólnej opłaty administracyjnej jaką jest opłata skarbowa, celowe jest wskazanie na to, iż jako kategoria teoretyczna zostały one wyodrębnione spośród podatków w połowie XIX wieku przez naukę niemiecką. Zaproponowano wtenczas podział danin publicznych na rzecz państwa na dwie dychotomiczne kategorie: odpłatne (opłaty) i nieodpłatne (podatki). Zastosowana do podziału tzw. teoria ekwiwalentności wykorzystywana jest przez władze wielu państw do dnia dzisiejszego dla uzasadnienia każdej nowo wprowadzonej daniny publicznej².

Do teorii ekwiwalentności nawiązuje klasyczne już w literaturze prawnofinansowej opracowanie S. Gąbińskiego³ sprzed prawie 100 lat, gdzie opłaty skarbowe definiowane są jako daniny pieniężne, które pobierane są przez państwo i samorząd od osób zainteresowanych czynnościami i usługami ściśle publicznymi. Definicja ta jest następnie w literaturze polskiej uzupełniana i uściślana. I tak często obecnie można spotkać po-

¹ J. Małecki, *Istota opłat i kar pieniężnych w ochronie środowiska*, Poznań 1987 (maszynopis). Praca wykonana na zlecenie Katedry Finansów Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu w ramach badań resortowych RP III 37, s. 7 i n.

² L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Warszawa—Wrocław 1985, s. 465 i n.

³ S. Gąbiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1934, s. 238.

gład, iż przez opłatę należy rozumieć publiczną daninę bezzwrotną i odpłatną, przymusowe świadczenie bezzwrotne o charakterze pieniężnym pobierane w określonych formach od podmiotów gospodarczych w celu pokrycia wydatków państwa związanych z niektórymi czynnościami organów państwa⁴. Są też autorzy określający opłaty jako świadczenia pieniężne pobierane z tytułu świadczonej usługi albo innej czynności jednostki państwowej (Skarbu Państwa). W tego typu określeniach również eksponuje się przymusowy i ekwiwalentny charakter opłat⁵, które zwykle należy uiszczać z góry⁶.

W całej rozciągłości należy się też zgodzić z tymi ustaleniami, które wskazują na duży stopień podobieństwa techniki prawnej podatków i opłat⁷. I tak zarówno podatek, jak i opłata są nakładane przymusowo przez państwo, wynikać winny z ustaw. Powodują one analogiczne skutki ekonomiczne po stronie płacącego te daniny — tzn. zmniejszają bezpowrotnie jego zasoby pieniężne. Obie też daniny mają komplementarny charakter, zwłaszcza pod względem fiskalnym z tym, że opłaty z reguły stanowią uboczne źródło dochodów budżetu lub pozabudżetowego funduszu celowego.

Mimo zbliżonego charakteru opłaty i podatku, istota ich jest różna z uwagi na ekwiwalentność zachowania się państwa w przypadku wykonywania czynności i usług urzędowych przez jednostki budżetowe⁸.

Żadną miarą opłatami nie powinno się nazywać tych świadczeń publicznoprawnych (np. tzw. opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska i wprowadzanie w nim zmian), które nie pozostają w żadnym związku z czynnościami urzędowymi jednostek budżetowych albo są świadczeniami prywatnoprawnymi polegającymi na sprzedaży rzeczy lub usług. W szczególności w ustawodawstwie polskim i orzecznictwie sądowym (głównie Sądu Najwyższego) winna być przestrzegana stuletnia tradycja piśmiennictwa finansowego, iż opłatą można w przepisach prawnych nazywać tylko te świadczenia pieniężne na rzecz państwa czy samorządu terytorialnego, które są przymusowe, bezzwrotne, jednostronnie ustalone przez organy państwa i odpłatne⁹.

⁴ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty w socjalizmie*, Wrocławski Rocznik Ekonomiczny 1982, t. X, s. 17 i n.

⁵ J. Jaśkiewicz, *Elementy podatkowe opłat publicznych*, w: *Studia podatkowe i budżetowe*, Toruń 1964, s. 29; L. Kurowski, M. Weralski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1976, s. 122.

⁶ N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 195 i n.

⁷ M. Mazurkiewicz, *Opłaty i kary pieniężne w systemie ochrony środowiska w Polsce (struktura prawna i funkcje)*, Wrocław 1986, s. 27 i n.; J. Jaśkiewicz, *Prawo finansowe*, Gdańsk 1988, s. 160.

⁸ L. Biliński, *System nauki skarbowej*, Lwów 1876, s. 92; J. Małecki, *Prawno-finansowe instrumenty ochrony i kształtowania środowiska*, Poznań 1982, s. 18 i n.

⁹ J. Małecki, *Podatki jako instrument ochrony środowiska*, w: *System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. III, Warszawa 1985, s. 432 i n.

Po odzyskaniu niepodległości do 1926 r. na obszarze Polski obowiązywało aż 9 zróżnicowanych systemów opłat skarbowych, opartych na ustawodawstwie państw zaborczych, a następnie i ustawach polskich. Unifikację i kodyfikację w tym zakresie udało się przeprowadzić stosunkowo wcześniej, bo ustawą z 1 VII 1926 r. o opłatach stemplowych¹⁰. Ustawa ta była aktem stosunkowo obszernym, bo liczącym aż 161 artykułów. W części ogólnej (art. 1 - 51) zawarte były m.in. takie kwestie, jak: przedmiot opłat, sposób ich obliczania i uiszczania, osoby zobowiązane, przedawnienie, nadzór, odwołania. Natomiast część szczegółowa określała w kolejnych dwudziestu dwu rozdziałach przepisy o poszczególnych opłatach stemplowych¹¹ wraz z wysokością stawek.

Przedwojenne opłaty stemplowe w swej istocie finansowej miały charakter złożony. Niektóre bowiem z nich były *de facto* podatkami od obrotów niezawodowych (np. przejście własności nieruchomości; ustanowienie i przeniesienie praw kopalnych; sprzedaż i zamiana rzeczy ruchomych, papierów wartościowych, praw rzeczowych na rzeczy cudzej; umowy o świadczenie usług, o skład, o ubezpieczenie i renty dożywotnie, o spółki i inne zrzeszenia; pełnomocnictwo, obligi, weksle, czeki i zlecenia wypłaty; umowy małżeńskie majątkowe, o dział majątku). W pewnym też zakresie opłaty stemplowe były dodatkowymi podatkami pobieranymi od obrotów zawodowych (np. dotyczyło to opłat pobieranych od rachunków). W pozostałej części przedwojenne opłaty stemplowe były opłatami sensu stricto, stanowiły bowiem bezpośrednią odpłatę za konkretne świadczenia (czynności) organów państwowych (np. rozpatrywanie podań i wydawanie świadectw).

Ocena przedwojennej ustawy stemplowej w literaturze tamtego okresu była niemal jednolicie ujemna¹². Związane to było z trudnościami, jakie napotykała praktyka w uchwyceniu i obciążeniu obrotów gospodarczych zawodowych i niezawodowych, konstruowanych na podstawie trójzaborowego ustawodawstwa w dziedzinie prawa prywatnego. W praktyce okazało się, że dążenie do idealnej sprawiedliwości przejawiające się w kazuistyce i technikach drobiazgowych utrudniało stosowanie prawa. Unikanie ogólnego określenia i wyliczenia stanów faktycznych powodujących powstanie obowiązku w zakresie opłaty powodowało powstawanie swoistych luk, rozwiązywanych licznymi okólnikami Ministerstwa Skarbu¹³.

Na podstawie dekretu z 3 II 1947 r. o podatku od nabycia praw mająt-

¹⁰ Dz.U. R.P. 1932, nr 41, poz. 413.

¹¹ Użycie nazwy „opłata stemplowa” uzasadniano faktem uiszczenia tych danin przy użyciu papieru stemplowego lub specjalnego znaczka stemplowego.

¹² I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Warszawa 1937, t. II, s. 236.

¹³ W ciągu 8 lat obowiązywania ustawy stemplowej Ministerstwo Skarbu wydało 416 okólników z wykładnią przepisów.

kowych¹⁴ i dekretu z 3 II 1947 r. o opłacie skarbowej¹⁵ starano się przewyciężyć niedoskonałości konstrukcyjne i teoretyczne przedwojennej ustawy stemplowej, a w szczególności oddzielić opłaty od opodatkowania. Według zamierzeń ustawodawcy, opłata skarbową miała stać się daniną związaną z odpłatnością za poszczególne czynności urzędów. Ta ogólna idea przyświecająca wprowadzeniu w Polsce opłaty skarbowej nie została zrealizowana. Przedmiotem bowiem opłaty skarbowej, określonej w sposób enumeracyjny, były z jednej strony podania i pisma stwierdzające czynności urzędowe, z drugiej zaś strony pisma stwierdzające czynności cywilnoprawne. Tak więc opłata skarbową pobierana od pism pierwszej grupy była „opłatą czystą”, związaną z ekwiwalentem pieniężnym kosztów czynności organów państwowych na rzecz określonych osób. Natomiast w odniesieniu do czynności cywilnoprawnych, opłata skarbową zachowując swą nazwę przekształciła się w podatek. Charakter niektórych opłat skarbowych będących podatkami nie zawsze da się wyjaśnić kryteriami klasyfikacyjnymi nauki finansów i prawa finansowego. Przykładem tego typu opłat mogą być np. świadczenia pobierane od pełnomocnictw lub poręczeń, które trudno zakwalifikować jako akty obrotu. Również objęte opłatą skarbową podatki od obrotów mają bardzo różny charakter. Jeżeli przeciwstawić podatkowi od weksli czy przekazów podatek od transportu (od dokumentów przewozowych), a łącznie — im podatek od majątkowych umów małżeńskich, to odmiennosc charakteru obrotu w każdym z tych podatków jest wyraźna¹⁶.

Zmiana ustawodawstwa dotyczącego opłaty skarbowej w 1957 r.¹⁷ nic zasadniczego do poprzedniej konstrukcji nie wniosła. Wprowadzone wówczas zmiany miały przede wszystkim charakter porządkowy i korygujący wysokość owej daniny oraz zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe. Bardziej istotne zmiany wprowadzono do kolejnej ustawy o opłacie skarbowej z 1975 r.¹⁸ Zgodnie z tą ustawą, opłatę skarbową pobierano nie tylko od podań wnoszonych do organów władzy i administracji państwowej, od czynności urzędowych podejmowanych (na wniosek zainteresowanych) przez organy władzy i administracji państwowej, od świadectw i zaświadczeń, od czynności stwierdzonych lub nie stwierdzonych pismem, od dokumentów stwierdzających czynności cywilnoprawne, lecz także od działalności niektórych grup rzemieślników (zamiast podatku obrotowego i dochodowego). Od 1976 r. nawiązano również do przed-

¹⁴ Dz.U. 1951, nr 9, poz. 74.

¹⁵ Dz.U. nr 27, poz. 107.

¹⁶ J. Jaśkiewicz, *Charakterystyka opłaty skarbowej*, w: *Wybrane źródła i literatura do obowiązującego prawa finansowego*, Toruń 1949, s. 467 - 468; J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1977, s. 158 - 160.

¹⁷ Ustawa o opłacie skarbowej z 13 XII 1957 r. — Dz.U. 1958, nr 1, poz. 1 ze zmianami.

¹⁸ Ustawa o opłacie skarbowej z 19 XII 1975 r. — Dz.U. nr 45, poz. 226.

wojennej konstrukcji ustawy o opłatach stemplowych, rozszerzając ponownie znacznie zakres ogólnej opłaty administracyjnej przez włączenie do niej zniesionego wówczas podatku od nabycia praw majątkowych (tj. od nabycia odpłatnego i niezawodowego).

Z dniem 1 III 1989 r. weszły w życie przepisy obecnie obowiązującej ustawy z 31 I 1989 r. o opłacie skarbowej¹⁹. Charakteryzując zasadnicze jej postanowienia należy przede wszystkim stwierdzić, iż jest to znowu modyfikacja poprzednio obowiązującej ustawy. W związku z powyższym musi nasuwać się refleksja, czy słuszne i celowe było uchwalanie nowej ustawy zamiast nowelizacji dotychczasowej. Za opracowaniem nowego aktu prawnego przemawiały nowe warunki społeczno-gospodarcze, znaczne zmiany stanu prawnego, z którymi związana jest opłata skarbowa, a także dotychczasowe niedostatki legislacyjne ujawniające się w trakcie rozpatrywania przez organy podatkowe spraw indywidualnych oraz orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Nową ustawę z punktu widzenia techniki legislacyjnej należy ocenić wyżej niż poprzednią. Ocena ta wynika przede wszystkim z klarowniejszego języka przepisów prawnych i większej czytelności ustawy dzięki zgrupowaniu jednorodnej problematyki stosunku prawnodaninowego w 5 rozdziałach merytorycznych: przedmiot opłaty skarbowej, obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej, wysokość stawek opłaty skarbowej oraz podstawa jej obliczenia, pobór i zwrot opłaty skarbowej, przepisy przejściowe i końcowe. Wydaje się, że układ materii byłby bardziej czytelny, gdyby wzorem innych ustaw podatkowych rozdział I zatytułować „Podmioty i przedmiot opłaty skarbowej”, przenosząc do niego jako art. 1 obecny art. 4 ust. 1. Układ ustaw daninowych winien być odwzorowaniem elementów stosunku prawnego, a więc: podmioty zobowiązane, zwolnienia podmiotowe, przedmiot obciążeń i zwolnienia przedmiotowe, podstawa obciążeń i wysokość stawek, ulgi w zobowiązaniach podatkowych.

Zasadniczym mankamentem legislacji w zakresie zobowiązań podatkowych jest zagadnienie podziału materii normodawczej pomiędzy ustawy i podstawowe akty prawne, a także sposób formułowania upoważnień ustawowych, zwłaszcza zaś stopień związania podmiotów wydających podstawowe akty prawne treścią upoważnień ustawowych. Problem ten jest szczególnie istotny w prawie daninowym, które powinno charakteryzować się — jako prawo ingerujące w sferę własności podmiotów opodatkowanych — znacznym zakresem bezpośredniej regulacji ustawowej²⁰, a gdy dane zagadnienie wymaga unormowania podstawowego, dużą pre-

¹⁹ Dz.U. nr 4, poz. 23, zm.: Dz.U. 1989, nr 74, poz. 443.

²⁰ Istotnym osiągnięciem legislacji polskiej ostatnich lat jest powrót do „normalności” w demokracjach parlamentarnych, iż obowiązek podatkowy mogą określać wyłącznie ustawy — por. zasadę prawną sformułowaną w art. 2 ust. 2 ustawy z 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. nr 27, poz. 111).

cyzją upoważnień ustawowych. Porównując z tego punktu widzenia dotychczasową ustawę z nową ustawą o opłacie skarbowej należy zauważyć pewien postęp z uwagi na rozszerzenie dotychczasowego zakresu bezpośredniej regulacji ustawowej oraz zmniejszenia ilości upoważnień ustawowych do wydawania aktów wykonawczych. Jednak wzorem godnym naśladowania w tym zakresie może być chociażby przedwojenna ustawa o opłacie stemplowej. W dalszym bowiem ciągu tak podstawowe zagadnienia, jak: ustalenie szczegółowego wykazu przedmiotu opłaty skarbowej, wysokość stawek obciążeń czy zwolnienia od opłaty skarbowej mają być regulowane przepisami wykonawczymi do ustawy. O zachwianiu proporcji pomiędzy ustawą o opłacie skarbowej a rozporządzeniem wykonawczym Ministra Finansów z 22 II 1989 r.²¹ może świadczyć obszerność tych dwóch aktów normatywnych. I tak ustawa liczy sobie tylko 16 artykułów, natomiast rozporządzenie wykonawcze do tej ustawy jest czterokrotnie obszerniejsze (68 paragrafów). Wniosek może być tylko jeden: jeżeli parlament chce kształtować rzeczywiście gospodarkę finansową kraju, to upoważnienia dla resortowego ministra w zakresie legislacji powinny być bardziej precyzyjnie sformułowane. Winno się w nich określać z większą dokładnością nie tylko zakres spraw przekazanych do regulacji podstawowej, ale także i kryteria, jakimi powinien kierować się podmiot tworzący akt wykonawczy. Wymogu tego nie spełnia chociażby art. 8 ust. 3 ustawy o opłacie skarbowej upoważniającej Ministra Finansów do najzupełniej dowolnego kształtowania zwolnień od opłaty skarbowej. A więc w ten sposób Sejm pozbawił się nierozważnie tego, co legło u genezy powstania parlamentaryzmu w ogóle, a mianowicie prawa decydowania o podatkach.

Wykonując dyspozycję art. 7 ustawy z 23 XII 1988 r. o podejmowaniu działalności gospodarczej²² odnośnie do równorzędnego traktowania wszystkich podmiotów biorących udział w obrocie gospodarczym bez względu na ich status prawny, nowa ustawa o opłacie skarbowej rozszerza obowiązek jej uiszczenia na zwolnione dotychczas od tego ciężaru jednostki gospodarki społecznej, zarówno jeżeli chodzi o tzw. obrót nieprofesjonalny, jak i obciążenia pobierane w indywidualnych sprawach z zakresu administracji. Jednocześnie na podstawie art. 8 ust. 3 ustawy o opłacie skarbowej przewidziano generalne zwolnienie (o charakterze podmiotowym) jednostek budżetowych z opłat pobieranych w postępowaniach administracyjnych. Podobne generalne zwolnienie od opłat skarbowych od czynności cywilnoprawnych przysługuje jednostkom budżetowym na podstawie § 52 ust. 1 pkt a cytowanego rozporządzenia Ministra Finansów. Druga grupa zwolnień podmiotowych w zakresie opłaty skarbowej związana jest pod warunkiem wzajemności

²¹ Rozporządzenie Ministra Finansów z 22 II 1989 r. w sprawie opłaty skarbowej — Dz.U. nr 9, poz. 52.

²² Dz.U. nr 41, poz. 324.

z przedstawicielstwami dyplomatycznymi i konsularnymi, międzynarodowymi organizacjami i instytucjami oraz ich personelem.

Ustawa modyfikuje także poprzednią klasyfikację przedmiotów opłaty skarbowej. I tak wychodząc z założenia, że forma czynności cywilnoprawnej nie powinna stanowić kryterium, od spełnienia którego uzależnione jest powstanie obowiązku uiszczenia opłaty (poprzednio np. umowa spółki udokumentowana pismem podlegała opłacie, a od identycznej umowy, tyle że zawartej w formie ustnej, opłaty skarbowej nie pobierano), przyjęto generalną zasadę poddającą opłacie skarbowej czynności cywilnoprawne i to niezależnie od formy prawnej ich dokonania. Jednocześnie też wyodrębniono jako odrębny przedmiot obciążeń niektóre dokumenty stwierdzające czynności cywilnoprawne, stanowiące dodatkowo przedmiot opłaty (art. 1 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o opłacie skarbowej).

Nowością jest ponadto rezygnacja z uproszczonego opodatkowania za pomocą opłaty skarbowej działalności rzemieślniczej prowadzonej w niewielkich rozmiarach. Pobieranie od drobnych rzemieślników podatku obrotowego i dochodowego w formie opłaty skarbowej miało m.in. na celu zapobieżenie ujemnym konsekwencjom związanym ze statusem podatnika podatku obrotowego (tak np. podatnicy podatku obrotowego zobowiązani byli do opłacania wyższego czynszu, wyższego podatku od nieruchomości, wyższych opłat za energię, tracili prawo do świadczeń socjalnych). Ponieważ te dolegliwości dla podatników podatku obrotowego usunięto, brak było dalszego uzasadnienia dla utrzymania tej formy opodatkowania, która z opłatą skarbową oprócz nazwy nie ma nic wspólnego. Od 1 stycznia 1989 r. rzemieślnicy opłacający dotychczas opłatę skarbową, zostali objęci opodatkowaniem zryczałtowanym obrotu i dochodu w formie karty podatkowej²³.

W sposób bardzo kazuistyczny uregulowany jest katalog najrozmaitszych zwolnień przedmiotowych od opłaty skarbowej. W samej ustawie takich zwolnień w art. 3 przewidziano kilkadziesiąt. I tak przykładowo nie podlegają opłacie skarbowej podania i załączniki do podań, czynności urzędowe, zaświadczenia, zezwolenia, czynności cywilnoprawne, pełnomocnictwa oraz ich odpisy w sprawach: alimentacyjnych, opieki, kurateli, przysposobienia, ubezpieczenia społecznego, zaopatrzenia emerytalnego i rentowego, opieki społecznej, wyborów do Sejmu i rad narodowych oraz referendum, nauki, szkolnictwa oraz zdrowia, powszechnego obowiązku obrony, zatrudnienia i świadczeń socjalnych, wynagrodzeń, sprzedaży nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie, budownictwa mieszkaniowego, umów pożyczek zawieranych pomiędzy osobami zaliczonymi do I grupy podatkowej w rozumieniu ustawy z 28 VII 1983 r. o podatku od spadku i darowizn.

²³ Rozporządzenie Ministra Finansów z 28 XII 1988 r. w sprawie karty podatkowej — Dz.U. nr 43, poz. 342.

O wiele obszerniejsza jest lista zwolnień przedmiotowych od opłaty skarbowej zamieszczona w § 3; § 5; § 6 ust. 2 i 3; § 7 ust. 2; § 9 ust. 2; § 10 ust. 3; § 14 ust. 2; § 17; § 19 ust. 2; § 21 ust. 2; § 23 ust. 3; § 25 ust. 2; § 26 ust. 3; § 27 ust. 3; § 29 ust. 3; § 30 ust. 3; § 36 ust. 2; § 38 ust. 2; § 40 ust. 2; § 45; § 52; § 53; § 55 ust. 2 i 3; § 57 ust. 2; § 58 ust. 3; § 59 ust. 2; § 60 ust. 2; § 62 ust. 2; § 63 ust. 3; § 64 ust. 3; § 65 ust. 4 rozporządzenia wykonawczego Ministra Finansów z 22 II 1989 r.

W tej tak znacznej liczbie zwolnień przedmiotowych od obowiązku uiszczania opłat skarbowych (wynikających zarówno z samej ustawy, jak i przepisów wykonawczych) — trudno dopatrzeć się jakiejś myśli przewodniej. Zwolnienia te mają najrozmaitszy charakter i z różnych powodów są przyznawane, co utrudnia sprowadzenie przyczyn ich zastosowania do wspólnego mianownika.

Postępująca w ostatnich latach inflacja w istocie pozbawia poprzednie stawki opłaty skarbowej ich funkcji interwencyjnych i fiskalnych. W szczególności niewspółmiernie niskie w stosunku do kosztów związanych z podjęciem czynności urzędowej, wydaniem zezwolenia bądź zaświadczenia stały się nawet maksymalne stawki ustawowe. Z tego też względu obecna granica maksymalnych stawek kwotowych została podniesiona zasadniczo dziesięciokrotnie. Samo rozporządzenie wykonawcze podnosi wysokość tych stawek przeciętnie trzykrotnie w porównaniu do stawek sprecyzowanych w rozporządzeniu Rady Ministrów z 16 V 1983 r. w sprawie opłaty skarbowej²⁴ w oparciu o wskaźnik wzrostu cen detalicznych towarów i usług w latach 1983-1988 ustalony przez GUS. Różnica pomiędzy górną granicą stawek kwotowych ustalonych w ustawie a stawkami określonymi w rozporządzeniu wykonawczym ma stanowić według ustawodawcy niezbędny margines pozwalający w razie wystąpienia takiej konieczności, na podwyższenie poszczególnych stawek poprzez nowelizację przepisów wykonawczych, a nie ustawy.

Nie odmawiając pewnej słuszności powyższemu rozumowaniu, nie można się jednak oprzeć wrażeniu, iż przy opracowywaniu nowej ustawy o opłacie skarbowej przyjęto założenie, że to przede wszystkim społeczeństwo winno ponosić ciężar i skutki inflacji. Teza o potrzebie zwiększenia wysokości opłat skarbowych ze względu na wzrastające koszty utrzymania aparatu administracyjnego nie może być jedynym istotnym argumentem dla nowych regulacji prawnych.

Wydaje się również, iż oczekiwania związane z funkcją dochodową ustawy skarbowej w obliczu dotychczasowego i przewidywanego tempa inflacji mogą okazać się złudne. Przy obecnej skali inflacji kazuistycznie ustalona wysokość stawek kwotowych opłaty, nawet ukształtowana na wyrost, szybko stanie się nieaktualna. Można więc przewidywać, że nie-

²⁴ Dz.U. 1983, nr 34, poz. 161; 1984, nr 13, poz. 53.

długo będzie trzeba zmienić rozporządzenie wykonawcze, a być może stosunkowo szybko i samą ustawę. Dlatego też z punktu widzenia stałości przepisów prawnych bardziej owocne byłoby określenie wysokości stawek dla większych grup (agregatowo ujętych) czynności podlegających opłacie skarbowej. Można też było zastosować przyjęcie zasady corocznej indeksacji (waloryzacji) stawek kwotowych opłaty przez Sejm przy okazji uchwalania ustawy budżetowej w oparciu o przewidywaną stopę inflacji. Taki mechanizm waloryzacji stawek podatku dochodowego dla osób fizycznych ma być stosowany począwszy od roku podatkowego 1990²⁵.

W przypadku stawek procentowych opłaty skarbowej, ich wysokość poza dwoma wyjątkami utrzymano na dotychczasowym poziomie. Zmiany dotyczą stawek procentowych opłaty skarbowej z tytułu sprzedaży rzeczy ruchomych pochodzenia zagranicznego oraz sprzedaży lub zamiany samochodów. Na marginesie powyższego można przewidzieć, że wiele sporów wywoła kwestia określenia towarów pochodzenia zagranicznego. Wydaje się, że polityka fiskalna w tym zakresie nie jest skoordynowana z nową polityką celną i coraz szerszym funkcjonowaniem w Polsce sklepów oferujących za waluty wymienialne kupno towarów pochodzenia zagranicznego. Powstaje także pytanie, czy osoby, które uczyniły sobie źródło przychodów ze sprzedaży towarów pochodzenia zagranicznego nie powinny być opodatkowane wyłącznie podatkiem obrotowym i dochodowym.

Obniżenie i ujednoczenie procentowych stawek opłaty skarbowej z tytułu sprzedaży lub zamiany samochodu należy uznać za posunięcie uwzględniające dotychczasowe realia życia. Wysokie poprzednio obciążenie sprzedaży, szczególnie nowych samochodów, nagminnie unikano poprzez zawieranie fikcyjnych umów np. użyczenia, co umożliwiało korzystanie z samochodu i jednocześnie uniknięcie tak znacznego obciążenia podatkowego. W nowych przepisach musiano też zrezygnować z poprzednich rozwiązań, zgodnie z którymi sprzedaż samochodów dokonana za pośrednictwem jednostek gospodarki społecznej bądź przez społecznie placówki komisowe była ulgowo traktowana.

Z innych zagadnień nowej ustawy celowe jest również wskazanie na dosyć szczegółowe unormowania dotyczące ustalania podstawy opodatkowania od czynności cywilnoprawnych, poprzednio uregulowanych w znacznej części w przepisach wykonawczych. Tendencja do przyjmowania za podstawę obliczenia opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnej wartości rynkowej jest widoczna w przepisach podatkowych od dawna. Taka jednak metoda ustalania podstawy obciążenia jest bardzo pracochłonna dla organów finansowych i ponadto stwarza ona nader często okazję do powstawania konfliktów między urzędem i podatnikiem.

²⁵ Art. 1 ust. 3 pkt 5 i 6 ustawy z 31 I 1989 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym — Dz.U. nr 3, poz. 13.

Stosunkowo wreszcie istotne znaczenie mają postanowienia rozdziału 4 ustawy o opłacie skarbowej, w których rozszerzony został zakres przesłanek uzasadniających dokonanie zwrotu prawidłowo ustalonej i pobranej we właściwej wysokości opłaty skarbowej. Zastosowanie szczególnego trybu odzyskania wpłaconej opłaty możliwe będzie m.in. w razie uwzględnienia odwołania lub uchylecia albo stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej, orzeczenia przez sąd nieważności względnej czynności cywilnoprawnej czy też rozwiązania umowy spółki w następstwie odmowy przyznania jej koncesji na podjęcie działalności gospodarczej.

REMARKS ON STAMP DUTY

S u m m a r y

Stamp duty may be defined as a monetary, obligatory and non-refundable category provided for by the law in exchange for performances of the State towards a given person. Stamp duty differs from taxes in being levied for valuable consideration.

The article presents the evolution and evaluation of stamp duty in Polish statutory law. In legal texts as well as in case law the term „stamp duty” is used indiscriminately. Some payments called „stamp duty” are in fact taxes on non-professional or even professional activity. In turn, stamp duties „sensu stricto” appear in cases when they are considerations for particular activities of State organs (e.g. a consideration for examining a case or issuing a decision).