

DOBROŚLAWA ANTONÓW

Uniwersytet Wrocławski

Oплата skarbową w systemie prawa PRL na przykładzie ustawy z dnia 13 grudnia 1957 roku o opłacie skarbowej¹

Wprowadzenie

Oплата skarbową jest daniną publiczną o długiej historii w polskim systemie prawa. Początkowo nazywana była opłatą stemplową, a następnie opłatą skarbową. Konstrukcja prawna tej daniny ewoluowała przez lata aż do uchwalenia obecnie obowiązującej ustawy z dnia 16 listopada 2006 roku o opłacie skarbowej², która stanowi wyraz kolejnej, w ocenie prawodawcy ostatecznej, koncepcji tej daniny publicznej³. Kształt obowiązującej ustawy o opłacie skarbowej budzi jednak liczne wątpliwości zarówno doktryny, jak i praktyki, więc nie wyklucza to dalszych zmian.

¹ Dz.U.1958.1.1. Artykuł uwzględnia stan prawny na dzień wejścia w życie ostatniej zmiany do ustawy — 1 czerwca 1975 roku.

² Dz.U.2014.1628 j.t.

³ Na etapie prac legislacyjnych nad ustawą z 2006 roku ustawodawca zaznaczył, iż projekt tej ustawy „stanowi drugi i jednocześnie ostatni etap procesu reformy systemu podatkowego w zakresie obejmującym regulacje prawne dotyczące opłaty skarbowej. Pierwszy etap tego procesu obejmował wydzielenie z zakresu przedmiotowego ustawy o opłacie skarbowej czynności cywilnoprawnych i objęcie ich daniną o ściśle podatkowym charakterze (ustawa z dnia 9 września 2000 roku o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 z późn. zm.). Drugi etap, realizowany przez niniejszy projekt, zakłada ograniczenie przedmiotu opłaty skarbowej wyłącznie do czynności wykonywanych przez organy administracji publicznej oraz zapewnienie ekwiwalentności tej opłaty (ściślejsze powiązanie jej wysokości z pracochłonnością i kosztami, które powstają po stronie organu administracji publicznej, który wykonuje czynności podlegające opłacie skarbowej)”. Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 16 listopada 2006 roku o opłacie skarbowej, druk nr 737 Sejmu RP V kadencji, www.sejm.gov.pl.

Ograniczając się jedynie do XX i XXI wieku, obowiązująca ustawa z 2006 roku jest siódmą⁴ z kolei regulacją dotyczącą opłaty skarbowej. Pierwszą regulacją w tym okresie była ustawa z dnia 1 lipca 1926 roku o opłatach stemplowych⁵, która zastąpiła ponad dwadzieścia innych aktów prawnych w przedmiocie różnych danin. Ustawa z 1926 roku uchylona została przez dekret z dnia 3 lutego 1947 roku o opłacie skarbowej⁶. Dekret ten z kolei zastąpiła ustawa z dnia 13 grudnia 1957 roku o opłacie skarbowej⁷. Kolejnymi następującymi po niej regulacjami były: ustawa z dnia 19 grudnia 1975 roku o opłacie skarbowej⁸, ustawa z dnia 31 stycznia 1989 roku o opłacie skarbowej⁹, ustawa z dnia 9 września 2000 roku o opłacie skarbowej¹⁰, oraz obecnie obowiązująca ustawa z 2006 roku.

Wskazane akty prawne wyznaczają kolejne etapy kształtowania się prawnodawstwa w zakresie opłaty skarbowej, przypadające na różne okresy historii państwowości polskiej. Ustawa z 1926 roku o opłatach stemplowych była pierwszą kompleksową regulacją państwowych opłat publicznych uchylającą regulacje państw zaborczych¹¹. Miała ona zatem charakter unifikacyjny, gdyż zastąpiła rozproszone przepisy państw zaborczych obowiązujące na różnych obszarach państwa polskiego¹². Dekret o opłacie skarbowej z 1947 roku przypadał na czas odbudowy państwa po zakończeniu drugiej wojny światowej. Jak wskazuje doktryna, w dekreście podjęto próbę przezwyciężenia niedoskonałości konstrukcji przedwojennej opłaty stemplowej, a w szczególności próbę oddzielenia opłaty od podatku¹³. Ustawa zaś z 1957 roku była pierwszą regulacją w kwestii opłaty skarbowej, przypadającą z formalnego punktu widzenia na okres PRL¹⁴. Stano-

⁴ Nie uwzględniając licznych aktów wykonawczych wydawanych na podstawie kolejnych ustaw.

⁵ Dz.U.1935.64.404 j.t.

⁶ Dz.U.1947.27.107.

⁷ Dz.U.1958.1.1.

⁸ Dz.U.1975.45.226.

⁹ Dz.U.1989.4.23.

¹⁰ Dz.U.2000.86.960.

¹¹ I. Czaja-Hliniak, *Wybrane zagadnienia opłat publicznych w międzywojennych finansach komunalnych*, [w:] *Regnare Gubernare Administrare. Prawo i władza na przestrzeni wieków*, red. S. Grodziski, A. Dziadzio, Kraków 2012, s. 257 i n. Szerzej na ten temat *eadem*, *Opłaty i dopłaty publiczne w Polsce międzywojennej*, Kraków 2013, s. 112 i n. oraz literatura tam powołana. Na temat opłat państwowych w Polsce międzywojennej szerzej też L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 136 i n.

¹² I. Czaja-Hliniak, *Opłaty i dopłaty publiczne w Polsce międzywojennej*, s. 112 i n. oraz literatura tam powołana; J. Małecki, *Z problematyki opłaty skarbowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 4, s. 81 i n. Szerzej na temat kontekstu historycznego prawnodawstwa w zakresie opłat skarbowych po 1918 roku zob. T. Dolata, *Uwagi o organizacji i funkcjonowaniu polskich urzędów skarbowych podatków i opłat skarbowych w latach 1918–1927*, [w:] *Z dziejów skarbowości*, red. R. Wojciechowski, Wrocław 2009, s. 165–171.

¹³ J. Małecki, *op. cit.*, s. 82.

¹⁴ Formalne proklamowanie Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej nastąpiło z chwilą wprowadzenia Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 22 lipca 1952 roku. M. Żukowski, *Dzieje admini-*

wiła ona podstawę normatywną dalszych działań prawodawczych w tym aspekcie w okresie PRL, a więc dla kolejnej ustawy z 1975 roku i dla ostatniej ustawy PRL z 1989 roku, które uznawane były za jej kolejne modyfikacje¹⁵. Co istotne, niektóre elementy konstrukcji prawnej ustawy z 1957 roku, zachowane (po zmianach) w kolejnych ustawach okresu PRL, pośrednio wywarły pewien wpływ na regulacje prawne w przedmiocie opłaty skarbowej, wydane po roku 1989. W uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 9 września 2000 roku o opłacie skarbowej (uchylającej ustawę z 1989 roku) prawodawca przyjął, że

projekt ustawy o opłacie skarbowej został przygotowany w związku z koniecznością dostosowania ustawy z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 z późn. zm.) do wymogów wynikających z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a w szczególności do wymogu określenia w ustawie stawek tej opłaty, aktualnie zamieszczonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie opłaty skarbowej¹⁶.

Podkreślił on jednak dalej, iż jednocześnie „utrzymano dotychczas obowiązujące zasady określania i poboru opłaty skarbowej, dotyczące płatników, zakresu wyłączeń obowiązku jej zapłaty i terminów, jak również zakresu zwolnień oraz jej zwrotu”¹⁷. Mimo zmian ustrojowych oraz nowych, określonych na poziomie konstytucyjnym podstaw tworzenia prawa daninowego ustawodawca zachował zatem część rozwiązań prawnych w przedmiocie opłaty skarbowej z okresu PRL, w tym zwłaszcza te, których genezy poszukiwać można w ustawie z 1957 roku.

Ustawa z 1957 roku, jako pierwsza ustawa okresu PRL i (jak dotychczas) najdłużej obowiązująca w powojennej Polsce, stanowić może zatem interesujący materiał badawczy na potrzeby oceny charakteru prawnego opłaty skarbowej w ustroju socjalistycznym. Ustalenia zaś w tym zakresie stanowić mogą cenny materiał porównawczy w badaniach nad opłatą skarbową w aspekcie obecnie obowiązujących przepisów, wpisujących się w szerszy nurt interdyscyplinarnych

stracji w Polsce XX wieku, Warszawa 2011, s. 41. Zapoczątkowało to, przypadający zwłaszcza do roku 1957, okres intensywnych działań prawodawczych, mających na celu opracowanie podstaw prawnych działania państwa, zwłaszcza swoją działalność rozpoczęła Komisja Kodyfikacyjna. Więcej na temat działalności Komisji Kodyfikacyjnej P. Fiedorczyk, *O powstaniu, strukturze organizacyjnej i trybie prac Komisji Kodyfikacyjnej z 1956 roku*, [w:] *O prawie i jego dziejach księgi dwie. Studia ofiarowane Profesorowi Adamowi Lityńskiemu w czterdziestopięciolecie pracy naukowej i siedemdziesięciolecie urodzin*, ks. II, red. M. Mikołajczyk *et al.*, Białystok-Katowice 2010, s. 473–484. Szerzej na temat rozwoju prawodawstwa w okresie PRL M. Kallas, *Historia ustroju i prawa Polski Ludowej*, Warszawa 2003; A. Lityński, *Historia prawa Polski Ludowej*, Warszawa 2013.

¹⁵ J. Małecki, *op. cit.*, s. 83. Ustawa z 1975 roku wprowadziła zmiany w konstrukcji opłaty skarbowej nawiązujące do przedwojennej konstrukcji opłat stemplowych przez dodatkowe poszerzenie jej zakresu przedmiotowego o przedmiot zniesionego podatku od nabycia praw majątkowych. Ustawa z 1989 roku jedynie modyfikowała wcześniejsze przepisy. *Ibidem*.

¹⁶ Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 9 września 2000 roku o opłacie skarbowej, druk nr 1502 Sejmu RP III kadencji, www.sejm.gov.pl.

¹⁷ *Ibidem*.

badania nad naturą opłat w polskim systemie danin publicznych¹⁸. Do oceny ogólnej koncepcji opłaty skarbowej w polskim systemie danin publicznych zasadne jest zatem wykorzystanie historycznej metody badawczej oraz analizy porównawczej regulacji prawnych w przedmiocie tej daniny w ciągu lat, zwłaszcza z uwzględnieniem regulacji z okresu PRL. Analiza ewolucji w tym zakresie pozwala nie tylko na (uwzględniającą kontekst polityczny, gospodarczy i społeczny) krytyczną ocenę poszczególnych regulacji prawnych, lecz także tworzyć może podstawę do formułowania wniosków na przyszłość, w tym umożliwia wykorzystanie przez współczesnego prawodawcę doświadczeń prawodawcy historycznego. Szczególnie cenne w tego typu badaniach jest umiejętne oddzielenie warstwy ideologicznej poszczególnych regulacji, wynikającej z założeń politycznych okresu PRL, od ewolucji elementów konstrukcji prawnej danin publicznych.

Opłata skarbową w nauce socjalistycznego prawa finansowego

W doktrynie okresu PRL (w nauce socjalistycznego prawa finansowego) formułowane były poglądy natury ogólnej poświęcone istocie opłat jako kategorii danin publicznych (zarówno w socjalizmie, jak i w kapitalizmie¹⁹), a także poglądy natury szczegółowej, poświęcone bezpośrednio opłacie skarbowej. Ten drugi nurt badawczy obejmował postulaty w zakresie tego, jaką konstrukcję powinna mieć opłata skarbową jako ogólna opłata administracyjna i jaką rolę powinna ona grać w systemie prawa, oraz obejmował krytyczną ocenę obowiązujących w tym okresie rozwiązań prawnych.

W nauce socjalistycznego prawa finansowego definicja i klasyfikacja opłat publicznych oparta była na dorobku doktryny niemieckiej. Powołując się głównie na opracowania niemieckich autorów, przedstawiciele polskiej doktryny wskazywali, iż zasadniczą cechą opłat, odróżniającą je od podatków, jest ich

¹⁸ Rozważania te są tym bardziej znaczące, że wiele istotnych opracowań naukowych poświęconych w całości lub przynajmniej w części problematyce opłat publicznych (zawierających również problematykę opłaty skarbowej) pochodzi z okresu obowiązywania ustawy z 1957 roku określonego mianem „nauki socjalistycznego prawa finansowego” (tak piśmiennictwo z lat 1949–1988 zakwalifikował E. Ruśkowski, *Prawo finansowe jako dyscyplina naukowa oraz jej dorobek*, [w:] *System prawa finansowego*, t. I. *Teoria i nauka prawa finansowego*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2010, s. 437). Jako przykład wskazać należy następujące opracowania: J. Jaśkiewiczowa, *Elementy podatkowe opłat publicznych w Polsce*, [w:] *Studia podatkowe i budżetowe*, red. Z. Jaśkiewicz, Toruń 1964; J. Jaśkiewiczowa, Z. Jaśkiewicz, *Zarys nauki finansów publicznych*, Warszawa 1968, L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962.

¹⁹ Na temat opłat publicznych w kapitalizmie pisał przede wszystkim L. Adam, zwłaszcza w monografii *Podatki i opłaty w kapitalizmie*.

„ekwiwalentny charakter” — odpłatność za świadczenia ze strony państwa²⁰. Opłatę publiczną definiowano zatem jako daninę stanowiącą formę świadczenia pośrednią między podatkiem a ceną, pobieraną w związku z określoną działalnością jednostek państwowych²¹. Podkreślano przy tym, że w państwach socjalistycznych opłaty istnieją, ale precyzyjne ustalenie ich zakresu nastrocza poważnych trudności²². Uznano także, że opłaty mają w ustroju socjalistycznym stosunkowo niewielkie znaczenie finansowe, a ich uzasadnienia należałoby szukać przede wszystkim w celowości eliminowania zbędnej działalności organów państwowych. Ze względu na to, że „działalność ta pociąga za sobą w określonych przypadkach obowiązek uiszczenia opłaty, opłata ta staje się hamulcem dla obywateli, gdy chodzi o zbędne wywoływanie takiej działalności”²³.

Piśmiennictwo okresu PRL, również w ślad za dorobkiem doktryny niemieckiej, klasyfikowało opłaty publiczne według różnych kryteriów. Opłaty dzielono przede wszystkim na opłaty za czynności urzędów i organów państwowych oraz opłaty za usługi jednostek budżetowych (usługi gospodarcze i socjalnobytowe)²⁴, lub bardziej szczegółowo na opłaty administracyjne (pobierane za czynności urzędowe), opłaty związane z szeroko rozumianym wymiarem sprawiedliwości oraz opłaty za usługi²⁵. Zgodnie ze wskazaną klasyfikacją, w ocenie doktryny, opłata skarbową uregulowaną w ustawie z 1957 roku zaliczana była do opłat za czynności urzędów i organów państwowych²⁶ oraz stanowiła kategorię opłat administracyjnych i określana była mianem ogólnej opłaty administracyjnej²⁷. Zaklasyfikowanie opłaty skarbowej, jako opłaty administracyjnej o charakterze ogólnym, uzasadniano tym, że opłata ta była pobierana w takich przypadkach, w których nie mogą być pobierane inne opłaty szczególne (specjalne)²⁸.

Sposób, w jaki doktryna tego okresu definiowała opłaty publiczne oraz klasyfikowała opłatę skarbową jako ogólną opłatę administracyjną, jedynie częściowo odpowiadał rzeczywistej konstrukcji ustawy o opłacie skarbowej z 1957 roku. Co do zasady opłata skarbową uregulowaną przepisami analizowanej ustawy uznawana była za opłatę publiczną wywodzącą się od dawnej opłaty stemplowej

²⁰ J. Jaśkiewiczowa, Z. Jaśkiewicz, *op. cit.*, s. 134. Na temat opłat publicznych w literaturze okresu PRL szerzej również L. Adam, M. Mazurkiewicz, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Wrocław 1985, s. 465–479; J. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 5 i n.; Z. Fedorowicz, *Instytucje finansowe*, Warszawa 1965, s. 189–202; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 194 i n.

²¹ M. Weralski, *Socjalistyczne instytucje budżetowe*, Warszawa 1966, s. 269.

²² *Ibidem*, s. 269–271.

²³ *Ibidem*, s. 271.

²⁴ *Finanse*, red. S. Bollanda, J. Wierzbicki, Warszawa-Poznań 1965, s. 97.

²⁵ J. Harasimowicz, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 159.

²⁶ *Finanse*, s. 97.

²⁷ J. Harasimowicz, *op. cit.*, s. 159. Tak też L. Kurowski, *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976, s. 185.

²⁸ H. Reniger, *Dochody państwowe*, Łódź-Warszawa 1955, s. 225; J. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 21.

i traktowana była jako wyraz tendencji do rozgraniczania opłat od podatków²⁹. Niestety jednak, mimo wprowadzenia w miejsce dawnych opłat stemplowych odrębnych regulacji w przedmiocie opłaty skarbowej i podatku od nabycia praw majątkowych, w ustawie tej pozostały nadal elementy opodatkowania³⁰. W opracowaniach schyłku okresu PRL odnaleźć można w związku z tym ocenę regulacji z 1957 roku, zgodnie z którą ustawa ta nie wniosła zasadniczych zmian do wcześniejszych rozwiązań prawnych³¹. Z dzisiejszej perspektywy przyjąć można, iż ustawa ta utrzymała tendencję (widoczną już w ustawie z 1947 roku) do łączenia elementów podatkowych i opłatowych w jednym akcie prawnym. W zakresie przedmiotu tej opłaty nie wniosła zatem istotnych zmian. Jednakże w zakresie pozostałych elementów konstrukcji wprowadzone tą ustawą zmiany były rzeczywiście nowością. W doktrynie podkreśla się zwłaszcza znaczenie wprowadzonych tą ustawą regulacji w przedmiocie zwolnień podmiotowych i przedmiotowych³².

Elementy konstrukcji prawnej ustawy o opłacie skarbowej z 1957 roku

Ustawa z 1957 roku była krótkim aktem prawnym składającym się zaledwie z 14 artykułów. Co jednak ważne, przepisy tej ustawy zawierały liczne upoważnienia dla Rady Ministrów i ministra finansów do wydania aktów wykonawczych w przedmiocie istotnych elementów konstrukcji prawnej tej daniny³³.

Przedmiot opłaty skarbowej na gruncie ustawy z 1957 roku podzielić można na trzy kategorie. Po pierwsze, zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1–4 opłata pobierana była od: podań i załączników do podań wnoszonych do organów władzy i administracji państwowej, od czynności urzędowych podejmowanych przez organy władzy i administracji państwowej na wniosek zainteresowanych, za świadectwa (zaświadczenia, poświadczenia, wypisy, odpisy, wyciągi i protesty weksli) wydawane na wniosek zainteresowanych oraz za zezwolenia (koncesje, licencje, pozwolenia, potwierdzenia) również wydawane na wniosek zainteresowanych. Opłata ta pobierana była przy tym od wymienionych czynności, wówczas, gdy były one realizowane przez organy władzy i administracji państwowej, przedsiębiorstwa i instytucje państwowe oraz organizacje zawodowe i społeczne. Opłata skarbową pobieraną od wskazanych przedmiotów stanowiła, co do zasady,

²⁹ *Finanse*, s. 98.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ J. Małecki, *op. cit.*, s. 82.

³² *Ibidem*.

³³ Charakteryzując politykę podatkową PRL, J. Szyrocki wskazał jako jedną z typowych cech systemu podatkowego w tym okresie szerokie kompetencje ministra finansów w zakresie podatków, który został upoważniony między innymi do wprowadzania ulg i zwolnień podmiotowych i przedmiotowych, J. Szyrocki, *System podatkowy w Polsce*, Katowice 1986, s. 160.

świadczenie odpłatne. W zakresie wymienionych elementów przedmiotu opłaty możliwe było bowiem wskazanie świadczenia wzajemnego ze strony państwa, za które mogła zostać pobrana odpłatność w postaci opłaty skarbowej. Opłatę skarbową w tym zakresie można więc było zaliczyć do kategorii opłat publicznych pobieranych za czynności urzędowe organów władzy państwowej i określić jako „część opłatową” opłaty skarbowej, z tym jednak zastrzeżeniem, że w doktrynie socjalistycznego prawa finansowego opłatę za wydanie zezwolenia na gruncie omawianej ustawy niektórzy autorzy klasyfikowali jednak jako podatek³⁴. Zauważyć warto, że wszystkie wskazane kategorie przedmiotu opłaty skarbowej powiązane były z wyraźną wolą obywatela, który absorbował organy państwa, inicjując ich działanie przez złożenie podania lub wniosku o przeprowadzenie czynności urzędowych, wydanie świadectwa lub zezwolenia. Objęcie opłatą skarbową działań organów państwa podejmowanych na wniosek zainteresowanych wpisuje się w ogólną koncepcję opłat publicznych kształtującą się od czasu ich wyodrębnienia ze zbiorczej kategorii danin publicznych.

Drugą kategorię przedmiotu opłaty stanowiły wymienione w art. 1 ust. 1 pkt 5 pisma stwierdzające czynności cywilnoprawne, a w szczególności: rachunki, weksle, przekazy, pełnomocnictwa, poręczenia, ustanowienie hipoteki, dokumenty przewozowe oraz umowy majątkowe małżeńskie. Wskazane kategorie przedmiotu opłaty stanowiły „część podatkową” opłaty skarbowej — w doktrynie nie było bowiem wątpliwości, iż opłata skarbową w tym zakresie stanowiła w istocie podatek³⁵. Objęcie ustawą o opłacie skarbowej pism stwierdzających czynności cywilnoprawne utrwaliło w prawodawstwie okresu PRL koncepcję połączenia w jednym akcie prawnym opłaty skarbowej i podatku od czynności cywilnoprawnych. W kolejnych aktach prawnych tego okresu nastąpił znaczny rozrost elementów podatkowych w regulacji z zakresu opłaty skarbowej, a opłatą tą objęte były bezpośrednio czynności cywilnoprawne niezależnie od tego, czy zostały stwierdzone pismem. Kres temu niewłaściwemu rozwiązaniu dały dopiero dwie odrębne ustawy z 2000 roku: o opłacie skarbowej i o podatku od czynności cywilnoprawnych. Na etapie prac legislacyjnych nad ustawą o podatku od czynności cywilnoprawnych ustawodawca podkreślił, że

ustawa z dnia 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 z późn. zm.) jest aktem prawnym regulującym opłatę skarbową od czynności cywilnoprawnych, pełniącą w tym zakresie rolę podatku, oraz opłatę skarbową pobieraną od czynności organów administracji. [...] Niniejszy projekt ustawy dotyczy opodatkowania czynności cywilnoprawnych, których przedmiotem jest nieprofesjonalny obrót rzeczami oraz prawami majątkowymi, w odniesieniu do których obecnie obowiązująca opłata skarbową pełni funkcję podatku. Z uwagi na tę funkcję, nie wyrażoną wprost w ustawie o opłacie skarbowej z 1989 r., na skutek łącznej regulacji opłaty skarbowej od czynności cywilnoprawnych oraz opłaty skarbowej pobieranej za czynności organów administracji rządowej i samorządowej, jest uzasadnione objęcie tych czynności odrębnymi ustawami. Zastąpienie „opłaty skarbowej” określeniem „podatek od czynności

³⁴ Tak J. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 28.

³⁵ *Ibidem*; J. Harasimowicz, *op. cit.*, s. 160.

cywilnoprawnych” jednoznacznie określa charakter tej należności, eliminując w ten sposób wszelkie wątpliwości³⁶.

Trzecia kategoria przedmiotu opłaty skarbowej uregulowana została w art. 1a ustawy³⁷. Zgodnie z tym przepisem opłata skarbową pobierana była także od określonych grup rzemiosła wykonywanego na podstawie potwierdzenia zgłoszenia wykonywania rzemiosła³⁸. Opłata ta pobierana była zamiast podatku obrotowego i dochodowego, co oznaczało, że podatnik, który nie miał prawa lub utracił prawo do opodatkowania działalności rzemieślniczej opłatą skarbową, był zobowiązany płacić podatek obrotowy i dochodowy. Objęcie opłatą skarbową działalności rzemieślniczej utrzymało się też w kolejnej regulacji w przedmiocie tej opłaty okresu PRL — w ustawie z 1975 roku. Opłata ta klasyfikowana była wówczas jako najkorzystniejsza, uproszczona forma opodatkowania rzemiosła, zastępująca podatek obrotowy i dochodowy³⁹. Niewątpliwie również w tym zakresie opłata skarbową stanowiła podatek i to o dość niejednoznacznej naturze, pobierana była bowiem zamiast podatku dochodowego i obrotowego.

Ustawa z 1957 roku regulowała w zasadzie trzy różne rodzaje danin publicznych: typową opłatę pobieraną z tytułu czynności urzędowych, podatek odpowiadający współczesnemu podatkowi od czynności cywilnoprawnych oraz daninę o złożonej konstrukcji pobieraną zamiast podatków obrotowego i dochodowego. Wszystkie te daniny określone zostały w sposób normatywny zbiorczą nazwą „opłata skarbową”. Tak ukształtowany, wieloelementowy przedmiot opłaty skarbowej poddawany był w doktrynie krytyce. Podkreślano, że opłata skarbową, zarówno na gruncie ustawy z 1957 roku, jak i na gruncie wzorowanych na niej kolejnych ustaw okresu PRL regulowała oprócz właściwej opłaty również różne inne formy opodatkowania⁴⁰. Przyjęto, że jedynie opłata skarbową w zakresie, w którym pobierana była od podań i od czynności urzędowych oraz od wystawiania świadectw, stanowiła opłatę we właściwym znaczeniu. Opłata skarbową zaś,

³⁶ Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 9 września 2000 o podatku od czynności cywilnoprawnych, druk nr 1498 Sejmu RP III kadencji, www.sejm.gov.pl.

³⁷ Artykuł 1a ustawy o opłacie skarbowej z 1957 roku został dodany do ustawy na podstawie art. 47 ustawy z dnia 8 czerwca 1972 roku o wykonywaniu i organizacji rzemiosła, Dz.U.1972.23.164. Przepis ten obowiązywał od dnia 1 stycznia 1973 roku.

³⁸ Szerzej na temat zasad opodatkowania rzemiosła w okresie PRL F. Sawicki, *Opodatkowanie rzemiosła: karty podatkowe, opodatkowanie ryczałtowe, zwolnienie od opodatkowania*, Warszawa 1957; J. Białobrzeski, *Opodatkowanie rzemiosła i innej działalności zarobkowej*, Warszawa 1974.

³⁹ J. Szyrocki, *op. cit.*, s. 95. Regulacja ta przypada w odniesieniu do zasad opodatkowania rzemiosła na okres datowany na lata 1972–1976, dla którego charakterystyczna była próba ustabilizowania zasad opodatkowania tej działalności, włączenia jej do zadań narodowego planu gospodarczego oraz preferowania usług, czego przejawem były nowe rozwiązania w zakresie opodatkowania gospodarki nieuspołecznionej polegające na stworzeniu bardziej dogodnych warunków rozwoju usług dla ludności i rolnictwa oraz złagodzenia opodatkowania niektórych grup podatników, A. Majchrzycka-Guzowska, *Podatki od działalności rzemieślniczej*, Warszawa 1984, s. 33–34.

⁴⁰ J. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 21 oraz literatura tam powołana.

pobierana od wydawania zezwolenia na wykonywanie różnego rodzaju działalności oraz od pism stwierdzających różnego rodzaju czynności cywilnoprawne, stanowiła podatek⁴¹. Poglębiona analiza zakresu przedmiotowego ustawy prowadziła też do bardziej precyzyjnych ustaleń w kwestii „podatkowych elementów” opłaty skarbowej. Zauważono bowiem, że opłata pobierana od urzędowego stwierdzenia czynności cywilnoprawnych stanowi w istocie podatek od różnych aktów obrotu, a opłata pobierana od zezwoleń na prowadzenie działalności zarobkowej (która podlegała opodatkowaniu podatkiem dochodowym i obrotowym) uznawana mogła być za formę opodatkowania przyszłej działalności, stanowiąc swoistą formę zryczałtowanego podatku dochodowego pobieranego z góry⁴². Opłatę skarbową pobieraną od zezwoleń na wywóz za granicę na stałe dzieł sztuki uznawano wreszcie za swoistego rodzaju podatek majątkowy mający jednocześnie znamiona cła⁴³. Złożony i nieprawidłowy zakres przedmiotowy opłaty skarbowej prawodawca utrzymał (w znacznej części⁴⁴) do końca okresu PRL, a częściowo także obecnie w demokratycznym państwie prawnym. Pozostałością w tym zakresie jest obowiązek podatkowy z tytułu opłaty skarbowej od pełnomocnictwa, wynikający z art. 1 obowiązującej ustawy o opłacie skarbowej z 2006 roku. Za sprawą tej regulacji charakter opłaty skarbowej nadal budzi wątpliwości, gdyż w części stanowi ona nadal podatek. Tym samym krytyczna ocena konstrukcji przedmiotu opłaty skarbowej formułowana w doktrynie okresu PRL pozostaje częściowo aktualna.

Wskazane przepisy art. 1 ustawy z 1957 roku miały charakter ramowy, określały bowiem jedynie zakres działania ustawy, przekazując Radzie Ministrów uprawnienie do szczegółowego uregulowania w drodze rozporządzenia przedmiotu opłaty skarbowej⁴⁵. Zgodnie z art. 1 ust. 3 ustawy Rada Ministrów otrzymała kompetencje do szczegółowego określenia w rozporządzeniu przedmiotu opłaty skarbowej oraz ustalenia wysokości stawek opłaty, jak też uprawnienie do wprowadzenia zwolnienia całkowitego lub częściowego od tej opłaty. Zgodnie z art. 1a ust. 2 minister finansów w porozumieniu z ministrem handlu wewnętrznego i usług rozporządzeniem określał grupy rzemiosła opodatkowanego opłatą skarbową oraz warunki opodatkowania, wysokość stawek opłaty skarbowej, terminy i tryb jej pobierania, a także zasady całkowitego lub częściowego zwalniania od opłaty skarbowej. W ustawie z 1957 roku prawodawca odstąpił zatem od koncepcji, która obowiązywała jeszcze w dekreście z 1947 roku, polegającej na szczegółowym uregulowaniu przedmiotu opłaty skarbowej wraz z określeniem

⁴¹ *Ibidem*, s. 28.

⁴² *Ibidem*, s. 28–30.

⁴³ *Ibidem*, s. 31.

⁴⁴ Pobór opłaty skarbowej zamiast podatków obrotowych i dochodowych od grup rzemiosła zachowany został w ustawie z 1975 roku, nie znalazł się zaś w ustawie z 1989 roku.

⁴⁵ J. Franz, H. Mokrzyński, *Opłata skarbową. Podatek od nabycia praw majątkowych. Tekst i objaśnienia według stanu prawnego na dzień 31 maja 1963 r.*, Warszawa 1963, s. 10.

wysokości stawek opłaty w jednym akcie prawnym w formie załącznika do ustawy. W okresie PRL te elementy konstrukcji opłaty uregulowane były w odrębnych aktach wykonawczych, co dawało Radzie Ministrów znaczną swobodę zarówno w zakresie częstotliwości zmian, jak i ich merytorycznej treści, co wpływało negatywnie na stabilność polityki podatkowej. Zmienność zasad opodatkowania i wysokości obciążenia podatkowego uniemożliwiała planowanie gospodarcze w sektorze nieuspołecznionym, co w szczególności dotyczyło opłaty skarbowej pobieranej zamiast podatków dochodowych i obrotowych od rzemiosła. Stan ten zmienił się dopiero pod rządami ustawy z 2000 roku, gdy szczegółowa klasyfikacja przedmiotu opłaty wraz ze wskazaniem stawek opłaty znalazła się ponownie w załączniku do ustawy.

Wysokość stawek opłaty skarbowej ustalana była rozporządzeniem, przy czym ustawa wskazywała wysokość maksymalną stawek (art. 1 ust. 5 ustawy), która nie mogła zostać podwyższona rozporządzeniem. Stawki opłaty skarbowej od poszczególnych jej przedmiotów przyjęte w rozporządzeniu przez Radę Ministrów, mogły być podwyższane lub obniżane na określonym terenie w drodze uchwały powiatowej (miejskiej) rady narodowej w granicach do 10% stawek opłaty. Ich wysokość nie mogła jednak przekroczyć granicy maksymalnej określonej w ustawie (art. 1 ust. 6 ustawy). Stawki miały w większości charakter kwotowy, co traktowane było na tle całego systemu danin PRL jako dość typowe rozwiązanie w kwestii tej opłaty⁴⁶. Analiza wysokości przyjętych stawek tworzyła w doktrynie podstawę do oceny rzeczywistego charakteru prawnego opłaty skarbowej. W zakresie, w jakim opłata ta była „typową” opłatą (jako opłata pobierana od podań, świadectw i czynności urzędowych), wysokość jej stawek oceniana była raczej jako nieduża i odpowiadająca wydatkom związanym z funkcjonowaniem urzędów i instytucji przyjmujących podania, wydających świadectwa i dokonujących czynności⁴⁷. Wysokość ta była przy tym zróżnicowana ze względu na rodzaj sprawy, jakiej czynność taka dotyczyła. W zbliżonej wysokości ustalone były też stawki opłaty od pism stwierdzających czynności cywilnoprawne. Szczególnie zaś znaczącą dysproporcję w wysokości stawek maksymalnych opłaty zauważyć można było, porównując maksymalną wysokość stawek opłaty z tytułu czynności urzędowych i świadectw oraz wysokość opłaty pobieranej od wydania zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej. Podczas gdy na przykład maksymalna wysokość stawki opłaty od podania wynosiła 250 zł, maksymalna stawka opłaty z tytułu wydania zezwolenia wynosiła 5000 zł. W doktrynie podkreślano, że kryterium decydującym o wysokości opłaty w tym przypadku były korzyści możliwe do osiągnięcia w związku z prowadzeniem takiej działalności⁴⁸. Przypuszczać należy, że argumentem wpływającym na wysokość stawek od wydania zezwolenia — zwłaszcza zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej

⁴⁶ J. Szyrocki, *op. cit.*, s. 159; J. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 31.

⁴⁷ J. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 29.

⁴⁸ *Ibidem*.

— była polityka państwa zmierzająca do ograniczenia aktywności gospodarczej w sektorze nieuspołecznionym. Wysokość stawek pełniła zatem również funkcje regulacyjne, a więc miała oddziaływać na kierunki działalności gospodarczej, a tym samym na wielkość akumulacji w sektorze nieuspołecznionym⁴⁹.

Przyjętą w ustawie z 1957 roku koncepcję podmiotu opodatkowania określić można jako jedną z cech charakterystycznych tej ustawy. W art. 2 ustawy ustawodawca przyjął, że obowiązek z tytułu opłaty skarbowej w zakresie, w jakim stanowiła ona typową opłatę za czynności urzędowe, ciążył na tych podmiotach, które inicjowały działalność organów władzy i administracji państwowej. Ustawodawca dał zatem wyraz odpłatnego charakteru opłaty skarbowej, przyjmując założenie, że ten, kto absorbuje swoim działaniem organy państwowe, wnioskując przeprowadzenie określonych czynności urzędowych, ma obowiązek uiścić opłatę we właściwej wysokości. Mianowicie, obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej ciążył na osobach fizycznych, spadkach nieobjętych oraz na niebędących podmiotami gospodarki uspołecznionej osobach prawnych, stowarzyszeniach i spółkach, składających podania lub załączniki do podań, uzyskujących świadectwa lub zezwolenia, lub jeżeli w ich interesie dokonywane były czynności urzędowe. W zakresie, w jakim opłata skarbową była w istocie podatkiem od czynności cywilnoprawnych, podatnikami były podmioty dokonujące takich czynności cywilnoprawnych. Ustawodawca przyjął również, że jeżeli czynności cywilnoprawne są dokonywane wspólnie przez kilka podmiotów lub czynności urzędowe są dokonywane na rzecz kilku podmiotów, obowiązek uiszczenia opłaty ciążył na nich solidarnie. Zasadniczą cechą zakresu podmiotowego opłaty skarbowej, mającą swoje źródło w założeniach ustroju socjalistycznego, było rozróżnienie na pełny i ograniczony obowiązek podatkowy⁵⁰. Pełny obowiązek podatkowy oznaczał obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej od każdego przedmiotu opłaty i dotyczył osób fizycznych oraz osób prawnych niebędących podmiotami gospodarki uspołecznionej. Ograniczony zaś obowiązek podatkowy dotyczył jednostek budżetowych, podmiotów gospodarki uspołecznionej oraz organizacji politycznych, społecznych i zawodowych i oznaczał zawężenie obowiązku tych podmiotów jedynie do kilku kategorii przedmiotu opłaty (zezwoleń, weksli i protestów weksli, od przekazów, poręczeń, ustanowienia hipoteki i od dokumentów przewozowych oraz od czynności urzędowych — w zakresie spraw adresowych) (art. 2 ust. 2 ustawy).

Moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu opłaty skarbowej określony został w ustawie w sposób złożony. Został on powiązany z chwilą złożenia podania lub wykonania czynności urzędowej, wydania świadectwa lub zezwolenia (w zakresie typowej opłaty administracyjnej), a także z chwilą sporządzenia pisma stwierdzającego czynności cywilnoprawne (w zakresie, w jakim opłata

⁴⁹ A. Majchrzycka-Guzowska, *op. cit.*, s. 9. Szerzej na temat polityki podatkowej państwa wobec gospodarki nieuspołecznionej *ibidem*, s. 7–5.

⁵⁰ J. Franz, H. Mokrzyński, *op. cit.*, s. 13.

miała charakter podatku od czynności cywilnoprawnych). W większości powstanie obowiązku podatkowego powiązane zostało z rzeczywistą realizacją czynności urzędowej. Ustawodawca dał tu wyraz odpłatnego charakteru opłaty, łącząc powstanie obowiązku podatkowego z chwilą rzeczywistej realizacji czynności podlegającej opłacie.

Szczególnie interesującym elementem konstrukcji opłaty skarbowej w analizowanej ustawie były wyłączenia i zwolnienia od tej opłaty, uznawane za jedną z jej cech charakterystycznych⁵¹. Po pierwsze, zgodnie z art. 1 ust. 3 Rada Ministrów uzyskała kompetencje wprowadzenia rozporządzeniem zwolnień całkowitych lub częściowych od tej opłaty. Ustawa nie doprecyzowała, czy mogły to być jedynie zwolnienia przedmiotowe, czy również podmiotowe, co pozwala przyjąć, iż Rada Ministrów miała pełne kompetencje w obu kategoriach zwolnień. Ponadto, zgodnie z art. 1 ust. 4 także minister finansów posiadał uprawnienie do przyznania dalszych zwolnień od opłaty skarbowej poszczególnym przedmiotom opłaty lub grupom osób w granicach słuszności gospodarczej. Zgodnie z art. 3 Rada Ministrów miała obowiązek określenia w drodze rozporządzenia zakresu zwolnień od opłaty skarbowej — z zastrzeżeniem wzajemności — dla państw obcych oraz uwierzytelnionych w Polsce przedstawicieli dyplomatycznych i konsularnych państw obcych, jak również dla innych osób zrównanych z nimi na podstawie ustaw, umów lub powszechnie ustalonych zwyczajów międzynarodowych, a także dla pracowników przedstawicielstw dyplomatycznych i konsularnych państw obcych oraz osób z nimi zrównanych niebędących obywatelami polskimi. To zwolnienie jest dość typowe dla współczesnych ustaw daninowych. Wreszcie, najważniejsze, w art. 4 ustawodawca wskazał katalog zwolnień określanych jako zwolnienia podstawowe o charakterze przedmiotowym⁵². W przepisie tym ustawodawca przyjął koncepcję „spraw”, w których wolne od opłaty były podania i załączniki do podań, czynności urzędowe, świadectwa, zezwolenia, pełnomocnictwa i poręczenia. Były to sprawy karne, dyscyplinarne, alimentarne, opieki i przysposobienia, ubezpieczenia społecznego, zaopatrzenia rentowego, pomocy społecznej, ulg określonych w przepisach szczególnych dla żołnierzy zasadniczej służby wojskowej i ich rodzin oraz uprawnień i ulg dla inwalidów, powszechnego obowiązku wojskowego, wyborów do Sejmu i rad narodowych, zatrudnienia. Rodzaje i liczba zwolnień w ustawach daninowych wynika z założeń polityki

⁵¹ Oceniając politykę podatkową PRL, J. Szyrocki, wskazał, że „Konstrukcja prawna podatków jest bardzo bogata i złożona. Każde z ustaleń spełnia określone cele społeczne i gospodarcze. W ten sposób funkcje przypisywane podatkom są szeroko realizowane. Dąży się do tego, by zasady pobierania poszczególnych podatków były jak najbardziej sprawiedliwe, by uwzględniały wkład własnej pracy podatnika i by przysparzały budżetowi odpowiednich kwot. [...] Stosuje się też liczne zwolnienia, ulgi i zwolnienia, przy czym w każdym z tych urządzeń tkwi cel, który przyswieceł jego wprowadzeniu”, *idem, op. cit.*, s. 159–160. Na temat danin publicznych w socjalizmie szerzej M. Weralski, *Socjalistyczne instytucje budżetowe*.

⁵² J. Franz, H. Mokrzyński, *op. cit.*, s. 17.

społecznej i gospodarczej państwa oraz nawiązuje do wartości szczególnie przez państwo chronionych lub mających szczególne znaczenie społeczne, polityczne czy gospodarcze. W kontekście tego warto wskazać na istotne zwolnienie z art. 4 ust. 2 ustawy, które w sposób szczególny wpisuje się w politykę PRL. Otóż zgodnie z tym przepisem wolne od opłaty były podania i załączniki do podań, których przedmiotem były zażalenia i skargi na czynności organów władzy i administracji państwowej, oraz zawiadomienia o naruszeniu praworządności. Nie dotyczyło to jednak podań określonych przez strony jako skargi i zażalenia, lecz będących w istocie swych odwołań lub innymi środkami prawnymi, składanymi w toku instancji. Zwolnienie to dotyczyło wskazanych w uchwale Rady Państwa i Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 1950 roku w sprawie rozpatrywania i załatwiania odwołań, listów i zażaleń ludności oraz krytyki prasowej⁵³ zażaleń i skarg, których przedmiotem było dążenie do wzmocnienia praworządności ludowej, zwalczania wypaczeń biurokratycznych lub usuwania nadużyć, uchybień i braków w pracy aparatu państwowego⁵⁴.

Interesujące rozwiązanie ustawodawca przyjął w art. 7, zgodnie z którym jeżeli świadectwo, zezwolenie albo pismo stwierdzające czynność cywilnoprawną było zwolnione od opłaty ze względu na cel, w jakim mają być użyte — użycie ich w innym celu powodowało obowiązek pobrania od nich opłaty. Przepis ten miał zapobiegać uszczupleniu wpływów w opłacie skarbowej⁵⁵ i ocenić go można z dzisiejszej perspektywy jako chroniący interesy fiskalne państwa.

Szczególnie interesującą redakcję przepisu ustawodawca przyjął w wyłączeniu ustawowym określonym w art. 10, zgodnie z którym nie podlegały opłacie skarbowej podania i załączniki do podań wnoszone do organów władzy i administracji państwowej oraz wydawane przez nie świadectwa, o ile z mocy odrębnych przepisów prawnych podlegały opłatom na rzecz państwa (opłaty specjalne) lub były na mocy tych przepisów od tych opłat zwolnione. Zasada ta miała na celu wyeliminowanie sytuacji, kiedy na podatniku ciążyłby obowiązek podatkowy z tytułu dwóch lub więcej różnych opłat od tej samej czynności urzędowej. Rozwiązanie to można byłoby ocenić bardzo wysoko w kategoriach przepisu służącego ochronie praw podatnika, gdyby nie fakt, że w ustawie z 1957 roku wyłączenie z art. 10 dotyczyło jedynie podań i załączników do podań oraz świadectw. Nie obejmowało zaś czynności urzędowych, zezwoleń oraz pism stwierdzających czynności cywilnoprawne, co oznaczało, że w zakresie przedmiotów opłaty skarbowej nieobjętych wyłączeniem dopuszczalne było pobranie opłaty skarbowej i jednocześnie innych opłat specjalnych. W praktyce sytuacja ta (nieprzypadkowo) dotyczyła zezwoleń na wykonywanie przemysłu, rzemiosła, handlu i niektórych usług przez jednostki gospodarki

⁵³ Mon. Pol. 1951.A–1.1.

⁵⁴ Preambuła uchwały Rady Państwa i Rady Ministrów z dnia 14 grudnia 1950 roku w sprawie rozpatrywania i załatwiania odwołań, listów i zażaleń ludności oraz krytyki prasowej. Szerzej na ten temat J. Franz, H. Mokrzyński, *op. cit.*, s. 18.

⁵⁵ *Ibidem*, s. 30.

nieuspołecznionej. Za tego typu zezwolenia pobierane były zatem podwójne opłaty — skarbowe oraz opłaty przewidziane w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 24 września 1962 roku w sprawie zezwoleń na wykonywanie przemysłu, rzemiosła i niektórych usług przez jednostki gospodarki nieuspołecznionej⁵⁶. Było to zatem kolejne rozwiązanie służące ograniczeniu rozwoju działalności sektora nieuspołecznionego. Na szczególną uwagę zasługuje jednak posłużenie się w ustawie z 1957 roku określeniem „opłaty specjalne”. Zarówno w literaturze współczesnej, jak i w literaturze z okresu PRL dokonywano podziału opłat na ogólną opłatę administracyjną — opłatę skarbową oraz opłaty specjalne. Ustawa z 1957 roku dodatkowo w tę kategorię opłat uczyniła kategorią normatywną.

W zakresie zasad poboru opłaty skarbowej ustawa z 1957 wprowadziła dwa rozwiązania. Zgodnie z art. 6 ust. 1 opłatę skarbową we wskazanych enumeratywnie okolicznościach obliczali, pobierali od podatników i wpłacali na rachunek organu finansowego płatnicy (między innymi notariusze⁵⁷), w pozostałym zakresie opłatę uiszczaną w znaczkach skarbowych pobierały organy władzy i administracji państwowej albo przedsiębiorstwa przyjmujące podania, wykonujące czynności urzędowe lub wydające świadectwa czy zezwolenia (art. 6 ust. 4). W doktrynie ukształtowanej pod rządami ustawy z 1957 roku zauważono prawidłowość, zgodnie z którą w zakresie „opłatowej części” opłaty skarbowej dominującą formą jej zapłaty były znaczki skarbowe, w części zaś „podatkowej” opłata pobierana była w gotówce⁵⁸. W szczególności sposób ustawodawca uregulował zasady nadzoru nad prawidłowością poboru opłaty skarbowej (art. 8). Ogólny nadzór sprawował minister finansów i podległe mu organy finansowe. Kompetencje mieli tu również kierownicy organów pobierających opłatę oraz organy nadzorcze. W związku z tym organy pobierające opłatę poddawane były podwójnemu nadzorowi — z jednej strony w pionie resortowym, a z drugiej strony przez wydział finansowy prezydium właściwej rady narodowej⁵⁹. Szczególne procedury zobowiązani byli zachowywać pracownicy organów władzy i administracji państwowej oraz zakładów uspołeczniionych. Procedury te obejmowały kontrolowanie uiszczania opłaty skarbowej, pobranie opłaty i skasowanie znaczków w razie stwierdzenia nieuiszczenia opłaty lub uiszczenia jej w niedostatecznej kwocie i wreszcie — w wypadku odmowy uiszczenia opłaty — odmowę przyjęcia podania, świadectwa, zezwolenia lub pisma. Rozwiązanie to dowodzi koncepcji odpłatnego charakteru opłaty skarbowej, rozumianej

⁵⁶ Dz.U.1962.62. 297. Szerzej na ten temat J. Franz, H. Mokrzyński, *op. cit.*, s. 35.

⁵⁷ Notariusze byli płatnikami opłaty od pism stwierdzających czynności cywilnoprawne, sporządzonych przed nimi lub przedstawionych im celem dokonania czynności notarialnej oraz od poświadczeń przez nich dokonywanych. Przyjęte rozwiązanie dowodziło pokrewieństwa opłaty skarbowej i podatku od nabycia praw majątkowych. J. Jaśkiewiczowa, *op. cit.*, s. 32.

⁵⁸ *Ibidem*, s. 31–32.

⁵⁹ J. Franz, H. Mokrzyński, *op. cit.*, s. 31.

wprost — nieuiszczenie opłaty było jednoznaczne z odmową wykonania wnioskowanej czynności.

W art. 9 ustawy ustawodawca wprowadził nowatorską instytucję zwrotu opłaty skarbowej. W świetle przepisów ustawy z 1957 roku opłata skarbową (w zakresie, w jakim stanowiła typową opłatę od czynności urzędowych) podlegała zwrotowi, jeżeli została uiszczona nienależnie lub w kwocie wyższej od ustawowo przewidzianej albo jeżeli mimo uiszczenia opłaty nie wykonano czynności urzędowej lub nie wydano dokumentu. W części podatkowej opłata skarbową podlegała zwrotowi, jeżeli czynność stwierdzona pismem była nieważna lub została uznana za nieważną albo jeżeli okoliczności wskazywały, że warunek zawieszający, od którego uzależniono czynność prawną, się nie ziścił. Koncepcja zwrotu opłaty w ustawie z 1957 roku w świetle obecnie obowiązujących przepisów obejmowała zarówno nadpłatę opłaty (w zakresie, w jakim opłata została uiszczona nienależnie lub w kwocie wyższej od ustawowo przewidzianej), jak i instytucję zwrotu opłaty (jeżeli mimo uiszczenia opłaty nie wykonano czynności urzędowej lub nie wydano dokumentu). Dopuszczalność zwrotu opłaty skarbowej również nawiązuje do odpłatnego charakteru tej daniny (w części dotyczącej opłaty od czynności urzędowych). Co do zasady, traktować ją można było jako instytucję służącą ochronie podatnika. Koncepcję zwrotu opłaty skarbowej zdecydowanie jednak osłabiał przepis, zgodnie z którym zwrot opłaty nie przysługiwał, jeżeli niewykonanie czynności nastąpiło z winy strony lub jeżeli strona odmówiła przyjęcia dokumentu albo jeżeli uiszczona opłata nie przekraczała 10 zł. Regulacja ta pozwalała na znaczną uznaniowość organów finansowych, w których gestii pozostawała ocena, czy niewykonanie czynności nastąpiło z winy strony lub czy strona odmówiła przyjęcia dokumentu.

Podsumowanie

Ustawa o opłacie skarbowej z 1957 roku była regulacją prawną, która wywarła wpływ na kolejne ustawy okresu PRL, a także pośrednio na regulacje prawne w tym zakresie wydane po 1989 roku. Pod rządami analizowanej ustawy opłata skarbową była daniną o niejednorodnym charakterze, składającą się z elementów podatkowych i opłatowych. Ustawa ta łączyła w sobie rozwiązania normatywne zaczerpnięte zarówno z dekretu z 1947 roku, jak i z ustawy z 1926 roku, a także elementy zupełnie nowe. Na jej kształt wpływ wywarły niewątpliwie założenia polityczne PRL, czego przejawem były między innymi elementy związane z opodatkowaniem rzemiosła oraz wyraźne rozgraniczenie zasad opodatkowania podmiotów uspołecznionych i nieuspołecznionych z korzyścią dla tych pierwszych (nieporównywalnie do pozostałych wysoka stawka opłaty od zezwoleń na prowadzenie działalności w sektorze nieuspołecznionym oraz system zwolnień podatkowych). Niektóre elementy konstrukcji prawnej tej

opłaty traktować jednak można jako pierwowzór przepisów obecnie obowiązujących. Do tej kategorii regulacji zaliczyć można między innymi instytucję zwrotu opłaty, koncepcję zwolnień przedmiotowych uzależnionych od sprawy, w jakiej wykonywane są czynności urzędowe (nie zaś od rodzaju czynności), czy też zasadę, zgodnie z którą uiszczenie „opłaty specjalnej” wyłącza obowiązek z tytułu opłaty skarbowej. W tej kwestii na szczególną uwagę zasługuje to, iż opłaty specjalne na gruncie ustawy z 1957 roku stały się pojęciem (kategorią) normatywnym, co z punktu widzenia braku w obecnie obowiązującym systemie prawnym definicji opłaty publicznej, a tym bardziej braku regulacji prawnych pozwalających na ich normatywną klasyfikację (na opłatę ogólną i specjalne), ocenić należy bardzo pozytywnie.

Bibliografia

Akty prawne

- Ustawa z dnia 1 lipca 1926 roku o opłatach stemplowych, Dz.U.1935.64.404 j.t.
Ustawa z dnia 13 grudnia 1957 roku o opłacie skarbowej, Dz.U.1958.1.1.
Ustawa z dnia 8 czerwca 1972 roku o wykonywaniu i organizacji rzemiosła, Dz.U. 1972.23.164.
Ustawa z dnia 19 grudnia 1975 roku o opłacie skarbowej, Dz.U.1975.45.226.
Ustawa z dnia 31 stycznia 1989 roku o opłacie skarbowej, Dz.U.1989.4.23.
Ustawa z dnia 9 września 2000 roku o opłacie skarbowej, Dz.U.2000.86.960.
Ustawa z dnia 16 listopada 2006 roku o opłacie skarbowej, Dz.U.2014.1628 j.t.
Dekret z dnia 3 lutego 1947 roku o opłacie skarbowej, Dz.U.1947.27.107.
Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 września 1962 roku w sprawie zezwoleń na wykonywanie przemysłu, rzemiosła i niektórych usług przez jednostki gospodarki nieuspołecznionej, Dz.U.1962.62.297.

Literatura

- Adam L., *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962.
Adam L., Mazurkiewicz M., [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III. *Instytucje budżetowe*, red. M. Weralski, Ossolineum, Wrocław 1985.
Białobrzeski J., *Opodatkowanie rzemiosła i innej działalności zarobkowej*, Warszawa 1974.
Czaja-Hliniak I., *Opłaty i dopłaty publiczne w Polsce międzywojennej*, Kraków 2013.
Czaja-Hliniak I., *Wybrane zagadnienia opłat publicznych w międzywojennych finansach komunalnych*, [w:] *Regnare Gubernare Administrare. Prawo i władza na przestrzeni wieków*, red. S. Grodziski, A. Dziadzio, Kraków 2012.
Dolata T., *Uwagi o organizacji i funkcjonowaniu polskich urzędów skarbowych podatków i opłat skarbowych w latach 1918–1927*, [w:] *Z dziejów skarbowości*, red. R. Wojciechowski, Wrocław 2009.
Fedorowicz Z., *Instytucje finansowe*, Warszawa 1965.
Fiedorczyk P., *O powstaniu, strukturze organizacyjnej i trybie prac Komisji Kodyfikacyjnej z 1956 roku*, [w:] *O prawie i jego dziejach księgi dwie. Studia ofiarowane Profesorowi Adamowi Lityńskiemu w czterdziestopięciolecie pracy naukowej i siedemdziesięciolecie urodzin, księga II*, red. M. Mikołajczyk et al., Białystok-Katowice 2010.

- Finanse*, red. S. Bolland, J. Wierzbicki, Warszawa-Poznań 1965.
- Franz J., Mokrzyński H., *Opłata skarbową. Podatek od nabycia praw majątkowych. Tekst i objaśnienia według stanu prawnego na dzień 31 maja 1963 r.*, Warszawa 1963.
- Gajl N., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980.
- Harasimowicz J., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980.
- Jaśkiewiczowa J., *Elementy podatkowe opłat publicznych w Polsce*, [w:] *Studia podatkowe i budżetowe*, red. Z. Jaśkiewicz, Toruń 1964.
- Jaśkiewiczowa J., Jaśkiewicz Z., *Zarys nauki finansów publicznych*, Warszawa 1968.
- Kallas M., *Historia ustroju i prawa Polski Ludowej*, Warszawa 2003.
- Kurowski L., *Wstęp do nauki prawa finansowego*, Warszawa 1976.
- Lityński A., *Historia prawa Polski Ludowej*, Warszawa 2013.
- Majchrzycka-Guzowska A., *Podatki od działalności rzemieślniczej*, Warszawa 1984.
- Małecki J., *Z problematyki opłaty skarbowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, z. 4.
- Reniger H., *Dochody państwowe*, Łódź-Warszawa 1955.
- Ruśkowski E., *Prawo finansowe jako dyscyplina naukowa oraz jej dorobek*, [w:] *System prawa finansowego*, t. I. *Teoria i nauka prawa finansowego*, red. C. Kosikowski, Warszawa 2010.
- Sawicki F., *Opodatkowanie rzemiosła: karty podatkowe, opodatkowanie ryczałtowe, zwolnienie od opodatkowania*, Warszawa 1957.
- Szyrocki J., *System podatkowy w Polsce*, Katowice 1986.
- Werałski M., *Socjalistyczne instytucje budżetowe*, Warszawa 1966.
- Żukowski M., *Dzieje administracji w Polsce XX wieku*, Warszawa 2011.

Inne materiały

- Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej, druk nr 1502 Sejmu RP III kadencji, www.sejm.gov.pl.
- Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, druk nr 1498 Sejmu RP III kadencji, www.sejm.gov.pl.
- Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, druk nr 737 Sejmu RP V kadencji, www.sejm.gov.pl.

STAMP DUTY IN THE LEGAL SYSTEM OF THE POLISH PEOPLE'S REPUBLIC AS EXEMPLIFIED BY THE STAMP DUTY ACT OF 13 DECEMBER 1957

Summary

The article is devoted to the Stamp Duty Act of 13 December 1957. It was the first piece of legislation regulating stamp duty in the Polish People's Republic. It followed the premises of the Polish People's Republic's tax policy. Some of its regulations were incorporated into subsequent stamp duty acts from that period and have even survived the post-1989 transformations. In the article the author discusses the various elements of the Act and evaluates them from the point of view of the premises of tax policy of a socialist state and from the point of view of the essence of the duty as a public levy.

Keywords: duty, fee, stamp duty, law of the Polish People's Republic, public levy.

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