

Czy tylko podatki i opłaty? O odpłatności danin publicznych. Analiza prawno-porównawcza

On requited and not requited compulsory levies – are there only taxes and fees? Comparative analysis

Bartosz Gryziak

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego (Uniwersytet Warszawski), *Master universitario in Diritto italiano* (Università degli Studi di Catania), ORCID: 0000-0002-5519-1161

Streszczenie

Ogólna zasada rozgraniczenia podatków i opłat nie budzi w polskiej doktrynie wątpliwości i opiera się na kryterium odpłatności: daniny nieodpłatne stanowią podatki, daniny odpłatne – opłaty. Jest to podział o charakterze dychotomicznym (daniny inne niż podatki i opłaty wyodrębniane są według kryteriów innych niż odpłatność). Bliższa analiza napotyka jednak trudności, które wynikają m.in. z występowania w obrocie prawnym opłat o dyskuszynnej odpłatności. Analiza porównawcza wskazuje, że kiedy ocenia się odpłatność daniny publicznej, należy rozważyć nie tylko wąsko rozumiane świadczenie zwrotne, lecz także charakter finansowanej usługi publicznej (niepodzielna albo podzielna) oraz krąg podmiotów obciążonych daną daniną. Z tej perspektywy wyróżnić można nie dwie, lecz trzy formy danin, tj. obok podatku i opłaty wyodrębnić należy daninę hybrydową, która łączy w sobie finansowanie usługi podzielnej o niepodzielnym charakterze (cecha podatku) z zawężeniem kręgu podmiotowego do jej beneficjentów (cecha opłaty). Jest to forma daniny o coraz częstszym zastosowaniu w Polsce, lecz wiąże się z nią istotne zagrożenia dla praw majątkowych interesariuszy.

Słowa kluczowe: podatki, opłaty, odpłatność danin publicznych, funkcja fiskalna, podzielność usług publicznych.

Abstract

In principle, in Poland the fees are differentiated from taxes because they are requited (i.e. charged as a consideration for public services). The taxes, on the contrary, are not linked to any specific provision of public services. However, more detailed analysis demonstrates difficulties with classification of some fees. The problem derives inter alia from charging fees under conditions which put in doubt their requited character. The comparative analysis demonstrates that both the nature of public services financed with compulsory levies (either divisible or indivisible services) and the scope of persons who are charged the levies need to be taken into consideration. As the result the third, hybrid charge emerges: although it is charged in order to finance indivisible services (like taxes), it is charged to (at least deemed) beneficiaries of such services (like fees). In Poland, the hybrid charge is applied more and more often. Nevertheless, it poses formidable risks to the protection of stakeholders' rights.

Keywords: taxes, fees, requited and unrequited charges, divisible and indivisible public services.

1. WPROWADZENIE

Współczesna polska doktryna opiera się na dychotomicznym podziale danin publicznych ze względu na ich odpłatność na podatki (świadczenia o charakterze nieodpłatnym) oraz opłaty (świadczenia o charakterze odpłatnym). Tytułem uzupełnienia należy zaznaczyć, że podatki i opłaty nie wyczerpują uniwersum danin publicznych, niemniej wyodrębnienie pozostałych danin następuje według innych kryteriów (przykładowo podatki od ceł odróżniać ma co do zasady funkcja, choć – raczej historycznie – można też spotkać pogląd kwalifikujący cła do podatków pośrednich¹).

Przedstawiony podział stanowi jedno z możliwych ujęć omawianego zagadnienia. Wynika ono jednak z założonej

definicji przyjętego *criterium divisionis* – odpłatności. Warto zadać pytanie, czy funkcjonująca dotychczas w polskiej doktrynie koncepcja tejże odpowiada współczesnym warunkom społeczno-gospodarczym, a w konsekwencji faktycznie występującym w obrocie prawnym instytucjom prawnofinansowym. Kiedy obserwuje się polską doktrynę, odnotować należy problemy z zaklasyfikowaniem niektórych danin w ramach przedstawionego dychotomicznego podziału na podatki i opłaty². Być może zasadne jest zatem wyodrębnienie trzeciej, pośredniej kategorii danin publicznych (na zasadzie już nie alternatywy, lecz stopniowości odpłatności), które łączyłyby w sobie cechy podatku oraz opłaty i z tego powodu wymagałyby szczególnej, sobie właściwej regulacji prawnej. Przy-

datna w tym celu może się okazać zwłaszcza analiza porównawcza, tj. odpowiedź na pytanie, jak w poszczególnych porządkach prawych kwalifikowane są analogiczne daniny publiczne.

Podkreślić należy, że każda danina publiczna stanowi władczą ingerencję w sferę praw majątkowych interesariuszy. Ochrona tych praw wymaga poddania wykonywania wspomnianego władztwa należytemu rygorowi gwarantującemu ich poszanowanie. Rygor ten będzie się przedstawiał odmiennie w zależności od tego, czy z obowiązkiem uiszczenia danej daniny wiąże się świadczenie wzajemne ze strony państwa, czy też nie. W tym drugim przypadku prawa majątkowe interesariuszy są szczególnie podatne na naruszenie, czego dowodzi bogate orzecznictwo konstytucyjne w przedmiocie podatków, któremu nie odpowiada analogicznie rozbudowana judykatura w przedmiocie opłat. W tym kontekście posługiwanie się przez ustawodawcę daniną hybrydową rodzi szczególne ryzyko „wymknięcia się” przez ustawodawcę konstytucyjnym rygorom władztwa podatkowego.

Wskazać należy także na efektywność systemu podatkowego, która współcześnie – w warunkach skarbowości masowej – opiera się na morale podatkowym podmiotów podatkowych, czyli ich woli dobrowolnego i poprawnego samodzielnego wykonania ciążącego na nich obowiązku. Jednym z czynników kształtujących tę wolę jest przekonanie o sprawiedliwości systemu fiskalnego, a może ono doznawać uszczerbku wskutek obchodzenia przez ustawodawcę podatkowego ograniczeń związanych z wykonywaniem władztwa podatkowego przez stosowanie danin hybrydowych³, albo też przeciwnie – może doznawać wzmocnienia ze względu na powiązanie danin o charakterze podatkowym z uzyskiwanymi przez interesariuszy usługami publicznymi.

2. ODPLATNOŚĆ DANIN PUBLICZNYCH

Przyjmuje się, że danina jest odpłatna, jeżeli z jej uiszczeniem związane jest świadczenie wzajemne ze strony państwa (związku publicznoprawnego). W myśl doktryny cechą tę posiadają opłaty (których uiszczenie co do zasady warunkuje uzyskanie określonej usługi ze strony podmiotu publicznego), brak jej natomiast podatkom (choć czasem wskazuje się na pewną quasi-odpłatność np. w postaci przyznania uprawnień prawnopodatkowych ze względu na terminowe regulowanie zobowiązań podatkowych⁴ – jest to jednak element polityki regulacyjnej, mający zagwarantować skuteczność prawa podatkowego, tzw. sankcja pozytywna, a nie cecha konstrukcyjna podatków). Panuje zatem zgoda, że podatek nie ma charakteru odpłatnego, gdyż z jego zapłatą nie wiąże się żadne roszczenie wzajemne ze strony podatnika. Czy stwierdzenie to zamyka dyskusję nad odpłatnością danin publicznych? Bliższa analiza wskazuje, że nie.

Wyjaśnienia wymaga relacja między uiszczeniem daniny publicznej a usługami publicznymi świadczonymi przez dany związek publicznoprawny. Podstawowa funkcja danin publicznych – funkcja fiskalna – zakłada bowiem dostarczenie środków finansowych na cele publiczne, czyli właśnie świadczenie usług publicznych. Cecha ta odróżnia daniny publiczne np. od kar, które służą nie tyle do dostarczenia środków finansowych danemu związkowi publicznoprawnemu, ile do

represjonowania deliktów. W praktyce nie jest możliwe pełne rozgraniczenie obu tych funkcji. Z jednej strony społeczeństwo często postrzega np. progresywne podatki dochodowe jako karę za bogacenie się, a nawet obecna jest koncepcja tzw. *sin taxes*, czyli podatków od grzechu, które mają penalizować fiskalnie zachowania niepożądane. Z drugiej strony kary faktycznie zasilają środki finansowe na cele publiczne. Niemniej istota danin publicznych i kar ogniskuje się na odmiennych funkcjach. W doktrynie określenie relacji między odpłatnością a funkcją fiskalną danin publicznych budziło i do dziś budzi pewne wątpliwości.

Najprostsza i prawdopodobnie najstarsza koncepcja (wynawiana jeszcze np. przez Monteskiusza⁵) zakładała, że podatek wprost stanowi wynagrodzenie za usługi uzyskiwane od państwa. Szkoła manchesterska (1835-1859) postrzegała podatki jako premię asekuracyjną – płacąc ją na rzecz państwa, podatnik miał przerzucać na państwo ryzyko wynikające z zagrożenia zewnętrznego i wewnętrznego (któremu zarządzać miało utrzymywane z podatków państwo). Koncepcje te odrzucono jeszcze w doktrynie przedwojennej, gdyż stawiano zarzut, że wynikają one ze skrajnego indywidualizmu, który kazał dopatrywać się zależności między daniną publiczną a usługami świadczonymi na rzecz jednostki przez państwo. Tymczasem brak bezpośredniej korelacji między świadczeniem podatnika (w tym wysokością tego świadczenia) a postulowanym ekwiwalentem ze strony państwa. Podział usług publicznych (np. edukacji lub obronności) następuje bowiem według innych kryteriów niż wysokość zapłaconych podatków⁶.

Brak bezpośredniego powiązania podatku z uzyskiwaną usługą publiczną nie oznacza jednak, że takiego związku w ogóle nie ma. Wręcz przeciwnie, wskazuje się na pośrednie powiązanie podatku i otrzymywanych usług publicznych – w postaci tzw. odpłatności ogólnej. W myśl tej koncepcji wpływy z podatków finansują usługi publiczne świadczone przez państwo na rzecz społeczeństwa jako całości. Pośrednia odpłatność podatku doznawać ma wzmocnienia w odniesieniu do podatków celowych, w których powiązanie daniny publicznej z określonym obszarem działalności państwa zarysowane jest szczególnie wyraźnie. Koncepcję tę odrzucano w okresie powojennym, gdyż upatrywano w niej burżuazyjnej apologii opodatkowania, które rzekomo miałyby następować w interesie opodatkowanego – tymczasem w warunkach walki klasowej miało to być narzędzie ucisku klasowego⁷. Pojęcie odpłatności ogólnej przetrwało jednak w doktrynie i można je przeciwstawić odpłatności indywidualnej charakteryzującej opłaty, w odniesieniu do których można wyodrębnić konkretne świadczenie wzajemne ze strony związku publicznoprawnego.

Warto zwrócić uwagę na doktrynę włoską, która dzieląc daniny publiczne na podatki i opłaty, nie różnicuje odpłatności, lecz usługi publiczne świadczone w zamian za uiszczoną daninę. Wskazuje się bowiem, że każda danina publiczna musi mieć charakter odpłatny – służy bowiem do finansowania usług publicznych, co stanowi jej *raison d'être*, i niedopuszczalne jest pobieranie jej z innych przyczyn (założenie to doznaje uszczerbku w przypadku tzw. *sin taxes*, stanowią one jednak przykład tzw. psucia podatków⁸, tzw. podatki pozorne⁹). Implementujący ten pogląd przepis włoskiej kon-

stytucji¹⁰, który stanowi podstawę nakładania danin publicznych (art. 53 ust. 1), wskazuje, że każdy ma obowiązek uczestniczyć w wydatkach publicznych stosownie do swojej zdolności płatniczej. Dla porównania polski ekwiwalent, art. 84 Konstytucji RP¹¹, stanowi, że każdy obowiązany jest płacić nałożone na niego daniny publiczne – w polskiej ustawie zasadniczej brak powiązania z wydatkami publicznymi, do których finansowania służą daniny publiczne.

Z przedstawionej perspektywy kryterium podziału na podatki i opłaty dotyczyć może zatem nie odpłatności lub jej braku, lecz charakteru finansowanych usług. Zdaniem włoskiej doktryny wśród nich wyodrębnić należy usługi niepodzielne (świadczone na rzecz społeczeństwa) i usługi podzielne (świadczone na rzecz jednostki). W tym ujęciu podatki finansować mają usługi niepodzielne; stąd brak bezpośredniej korelacji między wysokością świadczenia a otrzymywaną usługą, jak też samego uzależnienia wykonania usługi na rzecz jednostki od zapłacenia przez nią podatku – adresatem danej usługi ze strony państwa ma być bowiem niepodzielnie cała zbiorowość i jedynie w tym kolektywnym ujęciu, od wysokości zgromadzonych w ten sposób środków, zależeć będzie ilość i jakość wykonanej usługi¹².

Koncepcja usługi niepodzielnej nie wiąże się z cywilistycznym rozumieniem podzielności, tj. jako możliwości wyodrębnienia części świadczenia. Można by bowiem argumentować, że np. w przypadku edukacji publicznej da się skonkretyzować (wyodrębnić) zarówno odbiorcę usługi, jak i jej wartość, a żaden z tych elementów nie wykazuje bezpośredniego powiązania z kwestią uiszczania podatku czy z jego wysokością. Mowa raczej o założeniach, na jakich opiera się wykonywanie danej usługi: jest ona świadczona na rzecz każdego członka społeczności, który znajdzie się w danej sytuacji, bez względu na jego indywidualne świadczenie zwrotne. Właśnie z tego powodu nie jest ona finansowana opłatą o charakterze zindywidualizowanym, lecz podatkiem o charakterze powszechnym.

W ocenie autora (stanowiska są w tej kwestii podzielone¹³) nie można utożsamiać odpłatności daniny publicznej z jej ewentualnym charakterem ekwiwalentnym, o czym będzie mowa w pkt 3.2. i 3.3. poniżej. W tym miejscu zasygnalizować należy jedynie, iż sam fakt, że z uiszczeniem danej daniny publicznej wiąże się określone świadczenie zwrotne lub też nie, nie przesądza kwestii, czy to świadczenie będzie mieć charakter ekwiwalentny wobec zapłaconej daniny. Może się bowiem zdarzyć, że wartość (ilość, jakość) uzyskiwanego świadczenia zwrotnego będzie oderwana od wartości (ilości, jakości) pobieranej daniny publicznej, a w konsekwencji będzie to danina odpłatna, lecz nieekwiwalentna. Doktryna i jurejurisprudencja mogą, lecz nie muszą, postulować zasadę ekwiwalencji (jak np. niemiecka *Äquivalenzprinzip*) – w praktyce jej wyegzekwowanie może być bardzo trudne.

Należy odnotować także skrajny pogląd, w myśl którego żadna danina publiczna nie jest odpłatna. Wynikać ma to z zasady przeznaczania całości dochodów na całość wydatków (zasada jedności materialnej finansów publicznych), w świetle której nie można powiązać strumienia finansów ze wskazywanych danin publicznych z określonymi wydatkami (usługami publicznymi) (zob. szerzej pkt 3.1. niżej)¹⁴.

3. FORMY DANIN PUBLICZNYCH ZE WZGLĘDU NA ODPLATNOŚĆ

Omówiona we wcześniejszym punkcie odpłatność danin publicznych nie wskazała jak dotąd w sposób jednoznaczny na obiecaną we wprowadzeniu trzecią kategorię danin publicznych wyróżnianych ze względu na kryterium odpłatności. W tym celu przeanalizować należy odpłatność danin publicznych w szerszym kontekście, w szczególności z uwzględnieniem natury świadczonych usług oraz zakresu podmiotowego poszczególnych danin.

Wszelkie daniny publiczne nakładane są w ramach przysługującego państwu władztwa (w którym w pewnym zakresie uczestniczyć mogą też w sposób pierwotny lub wtórny inne związki publicznoprawne, np. regiony autonomiczne – zależy to od ustroju danego państwa). Wskazać należy zatem na jego konstytucyjne uwarunkowania; mają one zarówno charakter formalny (powszechnym standardem jest wymóg zastrzeżonej formy, tj. ustawy nakładającej daninę publiczną, która stanowi kwalifikowaną postać ustawy o minimalnym zakresie regulacji określonym w art. 217 Konstytucji RP), jak i charakter materialny (o ile bowiem ustawodawca posiada swobodę w kształtowaniu stanów faktycznych obciążonych takimi daninami, o tyle nie jest to całkowita dowolność – konieczne jest respektowanie zasad wynikających z Konstytucji RP, o czym mowa poniżej). Zarówno formalne, jak i materialne uwarunkowania władztwa daninowego mogą się różnić w zależności od danej formy daniny publicznej.

3.1. Podatki

Jak wskazano w pkt 2 powyżej, podatki:

- 1) nie cechują się bezpośrednią odpłatnością – ich zapłata co do zasady nie wiąże się z uprawnieniem podatnika (jednostki) do żądania wyświadczenia na jego rzecz skonkretyzowanych usług publicznych;
- 2) służą jednak do finansowania usług niepodzielnych – dzięki ich wpłacaniu przez społeczeństwo (zbiorowość) gromadzone są środki pieniężne na finansowanie usług kierowanych nie do jednostki, lecz do całości społeczeństwa (odpłatność ogólna, pośrednia).

Konstytucyjny wzorzec władztwa podatkowego w zakresie materialnym opiera się zasadniczo na trzech zasadach: powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji RP), równości traktowania (art. 32 Konstytucji RP) oraz sprawiedliwości opodatkowania (art. 2 Konstytucji RP). Z połączenia tych zasad wywodzi się zasadę zdolności płatniczej (dla porównania ujętą wprost w cytowanym wyżej art. 53 ust. 1 konstytucji włoskiej). Zgodnie z nią przesłanką nałożenia podatku może być jedynie wystąpienie zdarzenia, w którym manifestować się ma ekonomiczna zdolność podatnika do poniesienia ciężaru w interesie publicznym (co do zasady uzyskanie dochodu, dokonanie czynności czy też posiadanie określonego majątku)¹⁵. Teoretycznie możliwe byłoby stwierdzenie niekonstytucyjności ustawy podatkowej, w której przedmiot podatku nie uwzględniałby zdolności płatniczej podatnika. Jako uzasadnienie opodatkowania wskazuje się postulat solidarności społecznej, a przy tym podkreśla się „demokratyczny” charakter opodatkowania – obciąża ono bowiem każdego stosownie do jego możliwości, bez ta-

mowania dostępu do usług publicznych podmiotom mniej zamożnym¹⁶.

Wadą opodatkowania jako instrumentu polityki fiskalnej państwa jest wspomniany wcześniej brak wymiernej indywidualnej korzyści (niepodzielnej usługi) związanej z poniesieniem tego ciężaru, a nawet obserwacja, że ciężar finansowania danej usługi publicznej spoczywa często na innych podmiotach niż te, które z niej rzeczywiście korzystają (w szczególności dotyczy to tzw. świadczeń socjalnych ustanawianych w myśl funkcji repartycyjnej finansów publicznych)¹⁷. Z jednej strony uzasadnia się to sprawiedliwością społeczną, z drugiej jest to jednak jedynie postulat polityczny, który może być oceniany różnie – w zależności od przyjętej ideologii. W związku zatem z oczywistymi pytaniami o sprawiedliwość repartycji społecznej (pytanie czy, a jeśli tak, to w jakim zakresie jest ona sprawiedliwa) finansowanie usług publicznych podatkami może demotywowwać podatników do prawidłowego wypełniania ciążącego na nich obowiązku podatkowego, a jak wskazuje się w doktrynie – fundamentem efektywności systemu podatkowego jest morale podatkowe, czyli gotowość i wola podatników do poniesienia nałożonego na nich ciężaru.

Ponieważ usługi finansowane z podatków mają charakter niepodzielny, inaczej niż w przypadku klasycznych opłat, nie jest możliwe uzależnienie dostępu do finansowanej usługi publicznej od zapłaty daniny. W konsekwencji unikanie lub uchylanie się od opodatkowania wymaga stosowania sankcji (podatkowych lub karnych), wynikających z przyjętej polityki regulacyjnej, mających zagwarantować skuteczność systemu podatkowego¹⁸. Jest to konieczne celem przeciwdziałania tzw. efektowi gapowicza, tj. sytuacji, w której podmiot korzystający z usługi (nie można go z niej wyłączyć, gdyż ma ona charakter niepodzielny) nie ponosi jej kosztów.

Brak bezpośredniej odpłatności podatków może być w pewnym stopniu rekompensowany nadaniem im charakteru celowościowego – chociaż w związku z uiszczeniem danego podatku podatnikowi nie przysługuje żadne świadczenie zwrotne (usługa podzielna) ze strony państwa (związku publicznoprawnego), to przynajmniej możliwe jest wskazanie konkretnych usług niepodzielnych świadczonych na rzecz ogółu społeczności dzięki uiszczonemu podatkowi. Wskazuje się, że takie rozwiązanie łagodzi społeczny odbiór podatku – dzięki takiej konkretyzacji odpłatność ogólna przestaje mieć abstrakcyjny wymiar, a w konsekwencji staje się dostrzegalna z perspektywy podatnika¹⁹. Jak wspomniano na wstępie, we współczesnych systemach podatkowych, funkcjonujących w warunkach skarbowości masowej, efektywność systemu podatkowego zależy od postawy podatnika (morale podatkowego), to zaś wynika m.in. z jego subiektywnego przekonania o sprawiedliwości systemu fiskalnego. Może więc być to działanie pozytywnie wpływające na efektywność systemu podatkowego.

Na przeszkodzie nadawaniu podatkowi charakteru celowościowego stoją dwa zasadnicze problemy. Po pierwsze, przynajmniej w Polsce (np. we Francji sprawa prezentuje się już nieco inaczej – zob. pkt 4.3. niżej) jedną z podstawowych zasad finansów publicznych jest zasada ich materialnej jedności (niefunduszowania), która domaga się m.in. właśnie rozerwania więzi między podatkami a wydatkami budżetowy-

mi, gdyż zakłada, że wszelkie dochody budżetowe mają przeznaczenie ogólne. Wysokość wydatków budżetowych na określony cel powinna bowiem wynikać ze świadomej i celowej gospodarki finansowej, a nie z technicznego powiązania ze źródłami finansowania. O ile funduszowanie, jak wspomniano powyżej, może przemawiać do wyobraźni podatników (a ta ma znaczenie dla efektywności systemu fiskalnego), o tyle nie stanowi narzędzia racjonalnej gospodarki finansowej. Po drugie wskazać należy na efekt skali – podatki stanowią strumień finansów co do zasady przekraczające określone kategorie wydatków budżetowych (systemy podatkowe opierają się na kilku lub kilkunastu podatkach, zdecydowanie większa jest liczba obszarów działalności danego związku publicznoprawnego).

Przedstawiona powyżej koncepcja podatku doznaje uszczerbku w związku z postulowanymi tzw. *sin taxes*, czyli podatkami od grzechu. W przypadku tych danin przedmiotem opodatkowania nie jest ujęta w określony sposób zdolność płatnicza materialnego podatnika, lecz jego negatywnie oceniane zachowanie. Dlatego daniny te pełnią funkcję nie tyle fiskalną (ich efektywność fiskalna ma drugorzędne znaczenie), ile stymulacyjną (pierwszorzędne znaczenie ma mieć kształtowanie określonych postaw w społeczeństwie), co można opisywać jako przykład psucia podatków. Koncepcje te wywodzą się z obserwacji, że podatki obok funkcji fiskalnej wywołują swoiste skutki uboczne stymulujące podatników do zachowań nieobjętych lub objętych mniejszym ciężarem podatkowym. Ze względu na wykorzystywanie konstrukcji podatków, a jednocześnie iluzoryczny związek z funkcją fiskalną, w ocenie autora daniny takie należy określić jako pseudopodatki, które upodabniają się do kar (przedmiotem takich danin są zdarzenia negatywnie oceniane przez ustawodawcę, a celem daniny jest ograniczenie skali takich zdarzeń, czemu w swej istocie służą kary – zdaniem autora ujęcie tego w charakterze funkcji represyjnej, prewencyjnej czy też stymulacyjnej ma drugorzędne znaczenie), lub też – mniej właściwie – jako opłaty (klasyczny przykład *sin taxes* stanowią podatki lub opłaty od słodzonych napojów, w Polsce implementowane w postaci opłaty od cukru, o której mowa w pkt 4.4. poniżej – można na siłę klasyfikować *sin taxes* jako daniny hybrydowe).

3.2. Opłaty

Z opisanego wyżej problemu ze społecznym odbiorem podatków wywodzi się uzasadnienie dla stosowania opłat, czyli danin publicznych, których przesłanką jest nie tyle zdolność płatnicza danego podmiotu, ile wykonanie usługi publicznej (ciężar finansowy ponosi zatem ten podmiot, który jest faktycznie zainteresowany jej wykonaniem, co wpisuje się chociażby w postulaty np. ekonomicznej analizy prawa), a w konsekwencji zasadą wymiaru opłaty jest przerzucenie całości lub przynajmniej części kosztu wykonania usługi publicznej na zindywidualizowanego interesariusza. Jak wskazano powyżej, opłaty mają cechę odpłatności bezpośredniej; z ich wniesieniem co do zasady wiąże się uprawnienie danego podmiotu do uzyskania określonego świadczenia zwrotnego – podzielnej usługi publicznej.

Ponieważ finansowana usługa ma charakter podzielny, brak zapłaty daniny zasadniczo powoduje brak dostępu do

tej usługi. Inaczej niż w przypadku podatków – niezasadne jest odwoływanie się do sankcji mających przeciwdziałać unikaniu czy uchylaniu się od uiszczania takich danin (nie powinno dojść do wspomnianego wyżej efektu gapowicza). Podobnie, inaczej niż w przypadku podatków, powiązanie strumienia finansowego z określonych opłat z finansowaniem określonych usług publicznych (funduszowanie) stanowiłoby superfluum, gdyż w konstrukcję tej daniny jest już wpisane finansowanie zindywidualizowanych usług (zob. danina hybrydowa i polskie opłaty *à rebours* w pkt 3.3. i 4. poniżej).

Cechą szczególną opłat jest to, że kluczowe znaczenie ma nie tyle określenie przez ustawodawcę zdarzenia pociągającego za sobą obowiązek ich wniesienia, ile zasad ich wymiaru (które mogą, lecz nie muszą zakładać ekwiwalentność w myśl np. niemieckiej *Äquivalenzprinzip*). Wskazuje się zatem na „arystokratyczny” charakter opłat – skoro nie uwzględniają one zdolności płatniczej danego podmiotu (zasadą wymiaru jest natomiast koszt usługi), są bardziej uciążliwe dla podmiotów mniej zamożnych²⁰. Z tego powodu orzecznictwo konstytucyjne często sprowadza się do analizy, czy dana opłata nie tamuje dostępu do określonej kategorii usług niektórym podmiotom. Klasycznym przykładem jest judykatura konstytucyjna w przedmiocie opłat sądowych w kontekście prawa do sądu, która nakazuje ważyć interes fiskalny (zwrot kosztu usługi) ze słusznymi interesami interesariuszy (z rachunku zysków i strat może wynikać rezygnacja z korzystania z usługi ze względu na zbyt wysokie opłaty; tymczasem niektóre usługi, jak np. dostęp do wymiaru sprawiedliwości, nie mogą wiązać się z tego typu barierami ekonomicznymi)²¹.

Jak widać, powiązanie klasycznej opłaty ze świadczoną w związku z jej uiszczeniem określoną usługą podzielną znacząco upraszcza konstrukcję tej daniny, a przy tym łagodzi dolegliwość (względnie kontrowersyjność) dokonywanej w ten sposób ingerencji w sferę praw majątkowych interesariuszy, jak też nie łączy się z koniecznością prowadzenia skomplikowanej polityki regulacyjnej, która za pomocą określonych sankcji miałaby zagwarantować skuteczność ustawy daninowej. Władztwo daninowe w zakresie opłat ukształtowane jest analogicznie jak w przypadku podatków (ustawodawca posiada swobodę, lecz nie całkowitą dowolność w ich kształtowaniu), lecz mniej rygorystycznie (np. w płaszczyźnie formalnej w odniesieniu do opłat o charakterze niepodatkowym, zob. pkt 3.3.1. niżej, mniej rygorystycznie podchodzi się do wymogu określenia elementów konstrukcji w ustawie)²².

3.3. Danina hybrydowa – „składka”

Jak widać, każde z przedstawionych narzędzi polityki fiskalnej państwa pociąga za sobą negatywne konsekwencje społeczne. Ustawodawca zatem, tworząc system fiskalny aspirujący do miana sprawiedliwego, musi dążyć do umiejętnego, zbilansowanego wykorzystywania obu tych form... albo poszukiwać też innych, łączących pożądane cechy opisanych wyżej danin. Należy zaznaczyć, że możliwe jest także poszukiwanie alternatywnych metod finansowania, np. w czasach nowożytnych postulowano, aby podatki finansowały skarb państwa jedynie w ograniczonym zakresie, a zasadniczą funkcję fiskalną przypisywano np. dochodom własnym²³. To

już jednak wiąże się z przyjętym modelem gospodarki i finansów publicznych.

3.3.1. Klasyfikacja

Jeśli idzie o daninę hybrydową – trafny przykład jej wyodrębnienia dostarcza doktryna włoska. Przypomnieć należy, że podatek (wł. *imposta*) stanowi instrument finansowania usługi niepodzielnej kierowany do ogółu społeczności; opłata (wł. *tassa*) służy natomiast do finansowania usługi podzielnej przez podmiot, który ją uzyskuje. Możliwe jest jednak także ograniczenie zakresu podmiotowego daniny służącej do finansowania usługi niepodzielnej (charakter podatku) do tych jedynie podmiotów, które z największym prawdopodobieństwem są beneficjentami tej usługi (charakter opłaty) – mowa o składce (wł. *contributo*), odróżnianej we Włoszech od podatków i opłat²⁴.

Podobnie w prawie hiszpańskim i portugalskim obok podatków i opłat wyróżnia się składki specjalne (hiszp. *contributo especial*, port. *contribuição especial*), definiowane w prawie jako daniny publiczne nakładane na korzyść lub wzrost wartości majątku podmiotu obowiązującego do ich uiszczenia w wyniku robót publicznych lub wykonania usług publicznych²⁵. W Portugalii wskazuje się, że o ile opłata (*taxa*) dotyczy wymiany między administracją a jednostką, o tyle składka (*contribuição*) dotyczy wymiany między administracją a zbiorowością²⁶.

Pośrednie podejście odnotować można w doktrynie niemieckiej, pod której wpływem pozostaje polska nauka o podatkach. W Niemczech rozróżnia się obecnie trzy formy danin publicznych: podatki (niem. *Steuer*), opłaty (niem. *Gebühr*) oraz składki (niem. *Beitrag*). O ile podatek traktować należy jako poświęcenie jednostki na rzecz zbiorowości (brak odpłatności), o tyle opłaty i składki cechują się już określoną odpłatnością, tj. stanowią zapłatę odpowiednio za faktycznie świadczoną usługę publiczną (opłata) oraz tytułem zwrotu kosztów usługi publicznej, z której podmiot obowiązany do wniesienia składki potencjalnie może skorzystać (składka). Z odpłatnego charakteru opłat i składek wywodzi się zasadę, że nie mogą one mieć na celu generowania dochodów budżetowych, lecz mają jedynie stanowić narzędzie zwrotu kosztów realizacji zadań publicznych (*Äquivalenzprinzip*)²⁷.

Analogicznie w Austrii wskazuje się, że podatki ogólnie służą do finansowania usług publicznych i nie wiążą się z żadnym świadczeniem zwrotnym, opłaty pobierane są z tytułu niektórych usług, składki zaś obciążają te podmioty, które mają szczególnie interes w realizacji określonych zadań publicznych²⁸.

Kiedy omawia się formy danin publicznych, warto się odwołać też do doktryny francuskiej, która – podobnie jak polska – stoi na stanowisku, że podatek (fr. *impôt*) ma charakter nieodpłatny. Po stronie danin odpłatnych wyróżnia ona jednak daniny o charakterze ekwiwalentnym (proporcjonalnym do uzyskiwanego świadczenia, fr. *redevance*) oraz nieekwiwalentnym (niemającym związku z wysokością uzyskiwanego świadczenia, fr. *taxe*).

Co istotne, także w polskiej judykaturze konstytucyjnej rozróżnia się opłaty (daniny odpłatne) o charakterze ekwiwalentnym (opłaty o cechach ceny) lub nieekwiwalentnym (opłaty o cechach podatku), w zależności od tego, czy wyso-

kość opłaty ma związek z kosztem wykonania usługi²⁹. Rozróżnienie to ma w Polsce znaczenie np. w kwestii określenia konstytucyjnego rygoru wykonywania władztwa daninowego w danym zakresie. Brak ekwiwalentności niektórych opłat budzi kontrowersje w doktrynie, niektórzy nawet posługują się w tym kontekście pojęciem parapodatku czy wprost podatku³⁰.

Danina hybrydowa zawiera się w daninach nieekwiwalentnych, lecz zdaniem autora nie wyczerpuje ich uniwersum (technicznie możliwe jest bowiem ustanowienie opłaty nieekwiwalentnej także w związku z uzyskaniem usługi podzielnej; dopuszczalność takiego rozwiązania stanowi osobną kwestię).

Powyższe podziały nakładają się, na zarzucony już w polskiej doktrynie, podział na podatki, opłaty i dopłaty. Te ostatnie miały być tytułem szczególnych korzyści (zwiększenie dochodów, wartości majątku) odnoszonych przez określone podmioty z tytułu urządzeń tworzonych przez państwo (związek publicznoprawny). Normatywnie – w odróżnieniu od wyżej wspomnianych państw – w Polsce nadano im jednak postać opłat, co leży u źródeł problemu opisywanego w niniejszej pracy³¹.

3.3.2. Charakterystyka

Przedstawione przykłady świadczą o tym, że danina hybrydowa charakteryzuje się odpłatnością o stopniu pośrednim między podatkiem a opłatą:

- 1) nakładana jest tytułem uzyskania świadczenia zwrotnego nie tyle w postaci konkretnej usługi podzielnej, ile jedynie potencjalnego (z punktu widzenia jednostki) dostępu do określonej usługi niepodzielnej (świadczonej nie tyle na rzecz jednostki, ile określonej zbiorowości; z perspektywy kolektywnej usługa ta przestaje być potencjalna, lecz jest faktycznie świadczona);
- 2) obowiązany do jej wniesienia są te podmioty, u których ustawodawca zidentyfikował korzyść wynikającą ze świadczenia określonej usługi niepodzielnej (szczególny interes w jej wykonaniu), zaliczone do zbiorowości, na której rzecz świadczona jest dana usługa niepodzielna;
- 3) ze względu na niepodzielność usługi publicznej – danina ta ma zawsze charakter nieekwiwalentny (odpowiada korzyści odniesionej z usługi, lecz nie jej kosztowi).

Niepodzielny charakter powiązanej usługi publicznej skutkuje tym, że uiszczenie daniny hybrydowej co do zasady nie warunkuje wykonania usługi publicznej (jak dzieje się to w przypadku klasycznej opłaty), lecz raczej jej nałożenie jest skutkiem wykonania niepodzielnej usługi publicznej i wywodzonej z tego korzyści odnoszonej przez dany podmiot. Oderwanie daniny hybrydowej od faktycznego skorzystania z usługi publicznej (niedopuszczalne w przypadku klasycznej opłaty, a w przypadku danin hybrydowej wymuszone niepodzielnym charakterem usługi) upodabnia ją do podatków (w istocie w polskiej doktrynie kwalifikuje się je czasem jako parapodatki lub wprost podatki).

Podobnie jak w przypadku podatków – daniny hybrydowe wymagają wdrożenia odpowiedniej polityki regulacyjnej. W przypadku klasycznych opłat, które zakładają powiązanie wniesienia opłaty z otrzymaniem usługi podzielnej, nie zachodzi ryzyko unikania lub uchylania się od nałożonego obowiąz-

ku – brak wniesienia opłaty spowoduje brak usługi. W przypadku finansowania usług niepodzielnych, z których świadczenia nie można wyłączyć podmiotu unikającego lub uchylającego się od uiszczania finansujących je danin publicznych, a w konsekwencji możliwy jest tzw. efekt gapowicza, konieczne jest ustanowienie adekwatnych sankcji albo nawet szerzej – opracowanie piramidy wdrożenia, mającej zagwarantować skuteczność systemu fiskalnego.

Analogiczna względem podatków konstrukcja daniny hybrydowej wykazuje jednak także pewne swoiste właściwości. Przedmiotem podatku jest stan faktyczny lub prawny, w którym manifestuje się zdolność płatnicza podatnika (dochód, obrót, majątek); w przypadku daniny hybrydowej jest to stan faktyczny lub prawny, w którym manifestuje się korzyść, jaką dany podmiot miał osiągnąć z tytułu określonej usługi niepodzielnej (dochód, obrót, majątek). W konsekwencji zasadą wymiaru podatku jest indywidualizacja zdolności płatniczej podatnika (co do zasady ujęcie całości zdarzenia gospodarczego, np. kumulacja dochodów w danym okresie podatkowym w podatkach dochodowych); zasadą wymiaru daniny hybrydowej jest indywidualizacja korzyści wynikającej ze świadczonej usługi publicznej (indywidualizacja jedynie części zdarzenia gospodarczego wyodrębnionej ze względu na związek z usługą publiczną)³². Podstawę wymiaru daniny hybrydowej stanowi zatem określona przez ustawodawcę wartość ekonomiczna stanowiąca korzyść z tytułu świadczonej usługi, np. wzrost wartości nieruchomości, albo wprost uzyskane przychody, ale w tej jedynie części, która wiąże się ze świadczoną usługą publiczną.

Jak wskazano powyżej, zasadą wymiaru daniny hybrydowej jest korzyść odnoszona z tytułu świadczenia usługi publicznej, co odróżnia ją także od klasycznej opłaty, która jest nakładana na zasadzie przerzucenia całości lub części kosztu wyświadczonej usługi na jej beneficjenta. W tym kontekście odnotować należy jednak, że – podobnie jak w przypadku podatków – możliwe jest odstępienie od wymierzenia wartości ekonomicznej powstałej po stronie obciążonego podmiotu i zastosowanie ryczałtu. Wymierzona w ten sposób danina nie nabędzie cech ekwiwalentności względem otrzymanej usługi; zasadą jej nałożenia pozostaje odniesienie do korzyści danego podmiotu, a nie kosztu usługi. Ryczałtowe koszty usługi pozostają niezależne od faktycznego wykorzystania usługi publicznej.

Antycypując przykłady omówione w kolejnym punkcie, można zaobserwować, że w konstrukcję tych danin wpisane są sytuacje, w których – z perspektywy indywidualistycznej – mimo wykonania usługi danina nie będzie należna (np. w odniesieniu do renty pianistycznej, gdy nie dojdzie do wzrostu wartości nieruchomości ze względu na uchwalenie lub zmianę miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego), a także vice versa – danina będzie należna mimo braku wykonania usługi na rzecz danego podmiotu [w przypadku opłaty od VOD (ang. *video on demand*), gdy nadawca osiągnął kwalifikowany przychód, lecz faktycznie nie wynika on z tytułu udostępniania utworów powstałych przy pomocy Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej (PISF)]. Potwierdza to tezę, że odpłatność tego typu danin ma swoisty charakter, pośredni między podatkami a klasycznymi opłatami – obciążeniu podlega korzyść z tytułu świadczenia usług publicznych.

Podobnie pod względem podmiotowym – o ile zasada powszechności opodatkowania zakłada obciążenie zjawisk możliwie najpowszechniejszych, a w konsekwencji jak najszerszego kręgu podmiotów, co ma zapewnić szeroki strumień finansów, przy możliwie najmniej dotkliwym obciążeniu interesariuszy (istotą podatku jest rozproszenie kosztów usług niepodzielnych po możliwie największej zbiorowości wyłącznie z uwagi na zdolność podatkową, którą mają poszczególne podmioty), o tyle danina hybrydowa jest nakładana na krąg podmiotów zawężony do beneficjentów danej usługi (znaczenie ma nie tyle indywidualizacja zdolności płatniczej, ile korzyść wywodzona z usługi publicznej). Także zakres podmiotowy danin hybrydowych jest zatem zawężony, co (przy pominięciu związku tych danin z usługami publicznymi) daje podstawy do stawiania zarzutów o dyskryminację obciążonych nią podmiotów.

Należy zaznaczyć, że z perspektywy zbiorowości, a nie jednostki, finansowana w ten sposób usługa nie ma już charakteru potencjalnego, lecz jest rzeczywiście świadczona, choć nie da się zindywidualizować jej faktycznych, indywidualnych beneficjentów, a przynajmniej nie jest to zasadne w ocenie ustawodawcy – w konsekwencji daninie podlegają jedynie potencjalni beneficjenci. Stopień powiązania podmiotu obowiązującego do uiszczenia takiej daniny z finansowaną usługą publiczną także zatem plasuje się między klasycznymi opłatami (związek między podmiotem a usługą jest bezdyskusyjny) a podatkami (związek między indywidualnym podmiotem a usługą może w ogóle nie być; jak wspomniano, możliwe są sytuacje, gdy inny podmiot finansuje daną usługę, a inny z niej korzysta). W przypadku daniny hybrydowej wystarczy, że związek ten ma charakter potencjalny i umożliwia umieszczenie podmiotu obowiązującego do jej uiszczenia wśród domniemych beneficjentów danej usługi (według portugalskiej doktryny jest to wymiana nie tyle między państwem a jednostką, ile między państwem a zbiorowością).

W przypadku danin hybrydowych zawsze powstaje jednak pytanie, czy ustawodawca trafnie zidentyfikował krąg beneficjentów obowiązujących do jej wniesienia. Istnieje bowiem ryzyko arbitralnego przerwania przez ustawodawcę kosztów określonych usług publicznych na podmioty, które choć da się w jakiś sposób powiązać ze świadczoną usługą niepodzielną, to niekoniecznie są jej głównymi beneficjentami (w ocenie autora wątpliwości na tym polu budzi np. opłata reprodukcyjna będąca przedmiotem bieżącej debaty publicznej³³). Podkreślić należy, że podmioty obciążone daniną hybrydową, mimo że mają szczególny interes w realizacji finansowanej usługi, często nie mają wyłączności na dostęp do niej.

W ocenie autora daniny hybrydowe, wyzwolone z jednej strony z zasady powszechności opodatkowania, a z drugiej – z bezpośredniej odpłatności, stanowią szczególne zagrożenie dla praw majątkowych interesariuszy. Co istotne, posługiwanie się tego typu daninami daje ustawodawcy szeroką swobodę kreowania stanów faktycznych pociągających za sobą obowiązek wniesienia daniny hybrydowej – może swobodnie wybierać spośród usług niepodzielnych, domyślnie finansowanych podatkami. Wymaga to w ocenie autora wypracowania odpowiednich zasad nadających ramy temu quasi-podatkowemu władztwu – z całą pewnością bardziej rygorystycznych niż w odniesieniu do klasycznych opłat. Po

części zostało to już dostrzeżone w judykaturze konstytucyjnej, która zauważa różnicę między opłatami o charakterze ceny a opłatami o charakterze podatku³⁴.

Ze względu na wyżej opisane ograniczenia podmiotowe i przedmiotowe daniny hybrydowe w porównaniu do podatków powodują odpowiednio mniejsze strumienie finansowe. Biorąc pod uwagę także wpisany w tę daninę bezpośredni związek z usługą niepodzielną, danina ta jest w sposób szczególny predestynowana do funduszowania, co jak wskazano powyżej, łagodzi społeczny odbiór systemu fiskalnego. Z perspektywy polityki może być to zatem niezwykle atrakcyjna forma daniny publicznej.

Konsekwencje podziału na podatki i daniny hybrydowe mogą wystąpić np. w kontekście podwójnego opodatkowania tych samych zdarzeń gospodarczych, niedopuszczalnego m.in. pod rządami włoskiej konstytucji. Danina hybrydowa umożliwia sięgnięcie przez ustawodawcę do tych samych zdarzeń gospodarczych, już nie tytułem samego ich wystąpienia, lecz wynagrodzenia za świadczone usługi publiczne, które spowodowały ich wystąpienie, co może usprawiedliwiać równoległe nałożenie obu tych danin. W ocenie autora w trakcie badania konstytucyjności nałożenia określonej daniny hybrydowej konieczne jest uwzględnienie jej specyficznej roli w systemie fiskalnym, a w konsekwencji niedopuszczalne jest jej zrównywanie z podatkami, a jak wskazano – wykazują one szereg cech szczególnych odróżniających je od opłat.

4. OPŁATY *À REBOURS* W POLSCE

Polski ustawodawca nie postuluje się omówionym wyżej pojęciem daniny hybrydowej ani ekwiwalentnym. W judykaturze można jednak spotkać wspomniany podział na opłaty o charakterze ceny i podatku, w doktrynie zaś z rzadka wskazywano na pewne cechy szczególne analizowanej kategorii danin, np. przywoływano pojęcie dopłaty³⁵. Świadczy to o tym, że takie zjawisko występuje w polskim porządku prawnym. Co więcej, ostatnie lata dają przykład coraz częstszego odwoływania się do danin hybrydowych w Polsce – co do zasady implementowanych w postaci opłat (nazwanych w tytule niniejszego punktu opłatami *à rebours* w odróżnieniu od klasycznych opłat). Poniżej omówiono pokrótce odpłatność niektórych wybranych polskich opłat o charakterze hybrydowym.

4.1. Opłata adiacencka i renta planistyczna

Klasyczny przykład składki znajduje polski ekwiwalent w opłacie adiacenckiej pobieranej na zasadzie art. 144 i nast. ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami³⁶. Jej istotą jest zaangażowanie finansowe w usługę niepodzielną (budowę infrastruktury technicznej) podmiotów, które są najbardziej prawdopodobnymi jej beneficjentami (właścicielami nieruchomości, których wartość wzrosła w wyniku wybudowania infrastruktury; warto wskazać, że podmioty te nie uzyskują wyłączności np. na korzystanie z wybudowanej drogi). Co istotne, faktyczne skorzystanie z infrastruktury jest prawnie irrelevantne dla ustalenia tej opłaty; znaczenie ma wyłącznie sama możliwość podłączenia się do wybudowanej infrastruktury lub korzystania z niej. Jest to więc odpłatność jakościowo odmienna od klasycznej opłaty, która jest należna o tyle tylko, o ile faktycznie skorzystano z usługi.

Idąc dalej, nie można pominąć – skonstruowanej analogicznie do omówionej opłaty adiacenckiej – opłaty (tzw. renty) planistycznej, w której czynnością podlegającą opłacie jest zbycie w ustawowym terminie całości lub części nieruchomości, której wartość wzrosła w wyniku uchwalenia lub zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. Inaczej niż w przypadku opłaty adiacenckiej – przesłanką ustalenia renty planistycznej jest nie tyle sam wzrost wartości nieruchomości w wyniku działań organu władzy publicznej, ile jego realizacja w drodze zbycia przez podmiot obowiązany do wniesienia tej opłaty. Konstrukcja ta jeszcze mocniej oddala tę daninę od założeń teoretycznych klasycznej opłaty – mimo wykonania „usługi” przez organ opłata może nie być należna, jeżeli podmiot obowiązany do jej wniesienia nie zrealizuje uzyskanej korzyści w przepisany terminie (co w zasadniczym zakresie zależy od jego woli). Materializacji podlega natomiast korzyść, jaką dany podmiot odnosi z tytułu realizacji usługi publicznej.

Podstawą wymiaru opłaty adiacenckiej i renty planistycznej jest wzrost wartości nieruchomości, co *prima facie* nadawałoby tej daninie pewne cechy odpłatności. Teoretycznie można twierdzić, że tytułem do ustalenia tych opłat jest usługa, która miałaby polegać na podniesieniu wartości nieruchomości przez umożliwienie połączenia jej z określoną infrastrukturą techniczną lub też uchwalenie bądź zmianę miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego. W ocenie autora jest to sztuczne „dorabianie teorii do praktyki”, wynikające w tym przypadku z wymuszonego indywidualizmu, który kazałby rozpatrywać tę daninę z perspektywy indywidualnej i dopatrywać się jednostkowej usługi.

Tymczasem faktycznie świadczona usługa – wybudowanie infrastruktury lub uchwalenie, względnie zmiana miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego – stanowi trafny przykład usługi niepodzielnej, czyli świadczonej przez związek publicznoprawny na rzecz określonej zbiorowości jako takiej. Nie sposób uzależniać uchwalenia lub zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego ani wybudowania infrastruktury od wniesienia opłaty przez wszystkie podmioty obowiązane do jej wniesienia, nie sposób też wyłączyć z tego planu (infrastruktury) tych, którzy uchylają się od zapłaty daniny. Wniesienie omawianych opłat nie warunkuje wykonania usługi, która – co więcej – nie zawsze zależy od inicjatywy (woli) samego zainteresowanego, jak dzieje się to przy klasycznych opłatach. Obciążenie danego podmiotu opłatą adiacencką lub planistyczną z tego tytułu stanowi jedynie skutek uboczny działań organu (świadczenia usługi niepodzielnej), który przejawia się w postaci finansowego zaangażowania w to działanie podmiotów będących jego głównymi (lecz co ważne: nie jedynymi) beneficjentami. Odwróceniu ulega zatem podstawowa logika stojąca za klasycznymi opłatami, których wniesienie, jak wspomniano, co do zasady warunkować ma uzyskanie świadczenia ze strony państwa.

Należy podkreślić, że celem omawianych danin nie jest bezpośrednia repartycja kosztów inwestycji – wysokość daniny nie jest bowiem powiązana z kosztem usługi, jest natomiast ustalana na podstawie wzrostu wartości nieruchomości w wyniku wykonania usługi, czyli uzyskanej korzyści. Odniesienie do wzrostu wartości nieruchomości stanowi zatem nie tyle przesłankę nałożenia tej opłaty (bo tą jest samo wykona-

nie usługi publicznej), ile obiektywną zasadę alokacji jej ciężaru między indywidualizowanych w ten sposób interesariuszy. Wzrost wartości nieruchomości, jako że stanowi przejaw niezrealizowanej (opłata adiacencka) lub zrealizowanej (opłata planistyczna) zdolności płatniczej powstałej na skutek działań związku publicznoprawnego, pełni funkcję obiektywnego kryterium umożliwiającego wyodrębnienie tych podmiotów, które najprawdopodobniej są beneficjentami świadczonej usługi, jak też ustalenie, w jakim stopniu powinny one uczestniczyć w finansowaniu owej usługi. Należy podkreślić, że wzrost wartości nieruchomości stanowi skutek, a nie treść usługi świadczonej przez podmiot publiczny.

4.2. Opłaty parafiskalne w sektorze ubezpieczeniowym

Polska jest jednym z nielicznych państw członkowskich Unii Europejskiej, które nie nakładają podatku obrotowego od składek ubezpieczeniowych (ang. *Insurance Premium Tax* – IPT). W stosujących go państwach ma on wypełniać lukę w systemie fiskalnym wynikającą ze zwolnienia tej kategorii usług finansowych z VAT³⁷. Polskim ekwiwalentem wobec IPT jest objęcie podmiotów z sektora ubezpieczeniowego majątkowym tzw. podatkiem bankowym – ze względu na rozszerzenie zakresu podmiotowego podatku nazwanego podatkiem od niektórych instytucji finansowych. Cechą szczególną opodatkowania działalności ubezpieczeniowej jest uzupełnienie ogólnego podatku o (czasem liczne – akurat nie w Polsce, ale np. we Francji³⁸) opłaty parafiskalne.

O ile opodatkowanie działalności ubezpieczeniowej w Polsce jest zjawiskiem stosunkowo nowym, o tyle jedyna ustanowiona w Polsce opłata parafiskalna w tym sektorze ma jeszcze przedwojenny rodowód. Współcześnie opłata ta obciąża wpływy zakładów ubezpieczeniowych z tytułu obowiązkowego ubezpieczenia od ognia – 10% sumy wpływów z tego tytułu jest przekazywane Komendantowi Głównemu Straży Pożarnej. Środki te są przeznaczone wyłącznie na cele ochrony przeciwpożarowej i są dzielone po połowie między ochotniczą straż pożarną oraz wybrane jednostki ochrony przeciwpożarowej, a przez to stanowią jeden ze strumieni finansowych przeznaczonych na te zadania publiczne³⁹.

Prima facie konstrukcja omawianej opłaty nosi cechy raczej podatku aniżeli opłaty – zakład ubezpieczeń obowiązany jest ponosić ciężar finansowy, a nie otrzymuje w zamian żadnej konkretnej usługi. Uzasadnienia kolejnych ustaw powielających tę daninę ograniczają się do opisowego wskazania, że zakłady ubezpieczeń udzielają wsparcia finansowego w zakresie ochrony przeciwpożarowej. Należy jednak zwrócić uwagę na projekt ustawy z 1934 r., która wprowadziła tę opłatę do polskiego porządku prawnego, gdyż wskazano tam jej *ratio legis*: „Zakłady te słusznie pociągnięte byłyby do udziału w kosztach ochrony, gdyż one przede wszystkim osiągać będą korzyści ze zmniejszonego ryzyka”⁴⁰. Finansując ochronę przeciwpożarową, zakłady ubezpieczeniowe zmniejszają prawdopodobieństwo zmaterializowania się ryzyka ubezpieczeniowego, a w konsekwencji zmniejszają wypłacane odszkodowania, czyli maksymalizują własne zyski z tytułu składek ubezpieczeniowych od ubezpieczeń od ognia. Niepodzielny charakter usługi w postaci ochrony przeciwpożarowej – nie sposób wyodrębnić ochrony przeciwpożarowej udzielonej danemu przedmiotowi ubezpieczenia od pożaru,

a co więcej obejmuje ona także nieubezpieczone podmioty – wymaga obiektywnego klucza alokacji kosztu opłaty między beneficjentów, według ustawy z 1934 r. był to procent sumy składek brutto z tytułu ubezpieczenia od ognia nieruchomości i ruchomości⁴¹.

4.3. Opłata od VOD

Jedną z bardziej kontrowersyjnych danin wprowadzonych w 2020 r. jest tzw. opłata od VOD, będąca w istocie rozszerzeniem obowiązku wnoszenia wpłat na rzecz PISF. Obok dotychczasowo obciążonych tą daniną podmiotów prowadzących kina lub dystrybucję, nadawców programu telewizyjnego, operatorów platform cyfrowych lub telewizji kablowej, a także publicznych nadawców telewizyjnych, daninę tę nałożono również na podmioty dostarczające usługi audiowizualne na żądanie (VOD).

Do wniesienia omawianej opłaty obowiązane są podmioty polskie i podmioty zagraniczne osiągające w Polsce przychód z tytułu opłat za dostęp do udostępnianych publicznie audiowizualnych usług medialnych na żądanie albo z tytułu emisji przekazów handlowych (podstawę wymiaru wpłaty stanowi wyższa z tych wartości). Jest to danina celowa, przeznaczona na finansowanie działalności PISF, nałożona celem zwiększenia środków przeznaczanych na wsparcie produkcji filmowej. Także w tym wypadku *prima facie* danina ta posiada cechy podatku lub paropodatku, trudno bowiem wskazać, jaką usługę publiczną miałby otrzymywać podmiot wnoszący taką opłatę.

Przykład analogicznej daniny dostarcza Francja (opłata od materialnego i cyfrowego rozpowszechniania treści audiowizualnej, fr. *taxe sur la diffusion en vidéo physique et en ligne de contenus audiovisuels* – TSV), gdzie podobne rozszerzenie obowiązku wnoszenia wpłat na rzecz krajowego podmiotu audiowizualnego nastąpiło już w 2004 r. celem eliminacji nierównego traktowania dotychczasowo obciążonych daniną sprzedawców i wypożyczalni wideo oraz niepodlegającego jej sektora VOD. Odnotować należy gruntowne reformy, które weszły w życie z początkiem 2018 r., a które przywróciły utraconą efektywność fiskalną tej daniny. Warto zwrócić uwagę także na przeprowadzony w 2020 r. *reequilibrage*, czyli wyważenie stawek daniny celem zwiększenia udziału platform VOD w finansowaniu francuskiej kinematografii przy jednoczesnym zmniejszeniu ciężarów nałożonych w tym samym obszarze na wydawców usług telewizyjnych⁴².

Jako uzasadnienie ustanowienia omawianej daniny we Francji w 1993 r. – jeszcze w odniesieniu do wypożyczania fizycznego wideo – wskazano, że jedynym obszarem konsumpcji kinematografii, który nie uczestniczy w jej finansowaniu, jest sektor wypożyczalni wideo⁴³.

Francuska danina stanowi przykład swoistych dla francuskiego systemu fiskalnego danin funduszowanych (fr. *impôts et taxes affectés* – ITAF), czyli przeznaczonych nie dla budżetu, lecz bezpośrednio na wskazane cele społeczne (m.in. kulturę). Jest to kategoria danin opierająca się co do zasady na konstrukcji dodatku do VAT (w założeniu stanowić ma uzupełnienie dla składek na zabezpieczenie społeczne konstruowanych na podstawie koncepcji danin dochodowych). Znaczenie tego typu danin wzrasta szczególnie w ostatnim dwudziestolecu, a jednocześnie spotyka się z dość po-

wszechną krytyką (obowiązuje około 50 tego typu danin, ustanowionych głównie dla złagodzenia społecznego odbioru nowo nakładanych danin)⁴⁴.

Jak widać, przesłanką nałożenia omawianej opłaty we Francji jest konsumpcja (w Polsce przychód związany z udostępnianiem) dzieł kinematograficznych, w tym tych powstałych przy wsparciu krajowego podmiotu kinematograficznego, do którego finansowania służyć ma ta danina. Ma ona obciążać te podmioty, które najprawdopodobniej korzystają z jego działalności – skoro udostępniane są utwory audiowizualne, to wśród nich potencjalnie mogą się znaleźć także te powstałe dzięki świadczeniu finansowanej usługi publicznej. Celowy charakter tej daniny podkreśla jej odpłatność, lecz jednocześnie niepodzielność usługi stoi w ewidentnej sprzeczności z koncepcją opłaty, co wywołało wątpliwości wśród interesariuszy (intuicyjnie usługa ta powinna być traktowana jako podzielna, a zatem finansowana opłatą, a nie daniną hybrydową, niemniej prowadziłyby to do dyskryminacji dzieł powstałych przy wsparciu PISF).

4.4. Opłata cukrowa

Wśród francuskich ITAF wyróżnia się m.in. na opłaty behawioralne (fr. *taxes comportementales*), czyli związane głównie ze spożywaniem wyrobów alkoholowych i tytoniowych, a przeznaczone na finansowanie usług publicznych związanych z przeciwdziałaniem negatywnym skutkom spożywania tego rodzaju wyrobów. Co istotne, zasadniczym celem tych danin nie jest jednak funkcja fiskalna, lecz stymulacyjna – mają kształtować zachowanie podmiotów ponoszących ich ciężar⁴⁵.

Przykładem takiej daniny w Polsce (i nie tylko) jest tzw. opłata cukrowa, oparta na konstrukcji akcyzowej (przedmiotem jej nałożenia jest wprowadzenie na rynek krajowy napojów zawierających wskazane w ustawie substancje, nie tylko cukier i substancje słodzące, lecz także kofeinę i taurynę). Opłata ta w 96,5% przekazywana jest do Narodowego Funduszu Zdrowia (NFZ), który przeznacza ją na cele o charakterze edukacyjnym i profilaktycznym, jak też na świadczenia opieki zdrowotnej związane z chorobami rozwiniętymi na tle niewłaściwych wyborów i zachowań zdrowotnych; prezes NFZ przedkłada właściwemu ministrowi informację o sposobie wykorzystania tych środków. Nie powinno dziwić, że wymiar tej opłaty jest zależny od zawartości w produkcie substancji uznanych za szkodliwe⁴⁶.

Brak zindywidualizowanego świadczenia zwrotnego (jak widać, mowa bowiem o usłudze niepodzielnej) powodował liczne głosy interesariuszy, że w istocie jest to podatek, a nie opłata, dokonano zatem błędnej klasyfikacji tej daniny⁴⁷. Niemniej przedmiotem nałożenia tej daniny nie jest zdolność płatnicza danego podmiotu (bogactwo przejawiające się w zakupie słodzonego napoju), lecz fakt, że jeśli podmiot faktycznie nią obciążony będzie spożywał takie produkty (danina przerzucalna), najprawdopodobniej stanie się odbiorcą usług publicznych świadczonych w sposób niepodzielny w obszarze zdrowotnym.

Co istotne, do opłaty cukrowej stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej⁴⁸ (nie jest tak w przypadku np. opłaty adiacenckiej, co świadczy o niekonsekwencji polskiego prawodawcy), a ponadto przewidziano sankcję – dodatkową opłatę

pobieraną w razie nieuiszczenia opłaty w terminie (50% wysokości należnej opłaty)⁴⁹. Potwierdza to, że daniny hybrydowe (na wzór podatków) wymagają rozwiniętej polityki regulacyjnej.

5. PODSUMOWANIE

Przeprowadzona powyżej analiza wskazuje, że ustawodawca posiada nie dwa, lecz trzy narzędzia wyodrębniane według kryterium odpłatności, których harmonijne wykorzystanie powinno – przynajmniej w teorii – służyć budowie sprawiedliwego systemu fiskalnego. Całość podsumowuje tabela 1.

Przedstawiona powyżej danina hybrydowa łączy w sobie cechy podatku (finansowanie usługi niepodzielnej, oparcie wymiaru na wartości ekonomicznej powstałej po stronie podmiotu obowiązującego do jej uiszczenia, potrzeba prowadzenia zaawansowanej polityki regulacyjnej) oraz opłaty (powiązanie zakresu podmiotowego daniny z gronem odbiorców finansowanej usługi, względnie podmiotów mających szczególny interes w jej realizacji). Jednocześnie danina hybrydowa wykazuje swoiste właściwości odróżniające ją od podatków i opłat. Od podatków odróżniają je przede wszystkim ograniczenia tak podmiotowe, jak i przedmiotowe, a także sam tytuł ich nałożenia (nie tyle wystąpienie określonej wartości ekonomicznej, ile odniesienie potencjalnej korzyści z usługi publicznej). Od opłat odróżnia je nieekwiwalentna zasada wymiaru (oderwanie od faktycznego skorzystania z usługi publicznej, a za to uzależnienie od korzyści wywodzonej z potencjalnego dostępu do niej uniemożliwia nakładanie tej da-

niny w formie przerzucenia na interesariusza kosztu usługi). Uwolnienie danin hybrydowych spod wymogu powszechności obciążenia (jak w przypadku podatków), jak też faktycznego uzyskania daniny publicznej (jak w przypadku opłat), generuje szczególne ryzyko arbitralnego wtargnięcia przez ustawodawcę w sferę praw majątkowych interesariuszy, co wymaga w ocenie autora opracowania swoistych zasad wykonywania władztwa daninowego w zakresie tych danin. Dana ta ze względu na rozmiary generowanych strumieni finansowych, jak też wpisane w nią powiązanie z określoną kategorią usług publicznych szczególnie jest predestynowana do funduszowania.

Obecnie brak dorobku doktryny związanego z przedstawioną formą daniny publicznej, który określałby teoretycznoprawne ramy jej stosowania, a przede wszystkim gwarancje praw obciążonych nią podmiotów – w tej chwili działania ustawodawcy nie podlegają zatem adekwatnej kontroli ze strony doktryny, co zwiększa ryzyko arbitralności jego działań.

Sam ustawodawca także pozostaje niekonsekwentny w normowaniu danin hybrydowych. W mniejszym lub w większym stopniu nadaje im formę paropodatkową, przy zachowaniu nazwy „opłata”, co tylko konfunduje interesariuszy, a tym samym osłabia ich zaufanie do systemu fiskalnego, a jak wspomniano – morale podatkowe jest fundamentem poprawnego funkcjonowania systemu fiskalnego.

Jednocześnie daniny hybrydowe, w szczególności te poddane funduszowaniu, mogą stanowić narzędzie pośrednie, łagodzące odbiór systemu fiskalnego, przy równoczesnym zapewnieniu stosunkowo szerokiego strumienia finansowego.

Tabela 1.

Charakterystyka danin publicznych wyróżniających ze względu na odpłatność	Podatek	Danina hybrydowa – „składka”	Opłata
Finansowana usługa publiczna	Niepodzielna	Niepodzielna	Podzielna
Przedmiot daniny	Zasada zdolności płatniczej – podatek nakłada się na określony przejaw zdolności płatniczej (dochód, obrót, majątek), niezależnie od skorzystania z usługi	Zasada potencjalnego dostępu (korzyści) – składkę nakłada się w zależności od możliwości skorzystania z danej usługi i wywodzonej z tego korzyści	Zasada świadczenia zwrotnego – opłatę nakłada się w zależności od faktycznego otrzymania konkretnej usługi
Podmiot daniny	Zasada solidaryzmu – każdy, kto wykaże określoną formę zdolności płatniczej, bez względu na korzystanie z usługi (powszechność opodatkowania)	Zasada szczególnego interesu (pośredniego indywidualizmu) – domniemany beneficjent danej usługi (podmiot mający szczególny interes w jej wykonaniu)	Zasada bezpośredniego indywidualizmu – beneficjent usługi podzielnej
Wymiar	Zasada indywidualizacji zdolności płatniczej – wymiar podatku odpowiada wykazanej przez dany podmiot zdolności płatniczej bądź też jest ustalany ryczałtowo (danina demokratyczna). Wymiar nieekwiwalentny wobec finansowanej usługi	Zasada indywidualizacji korzyści – w teorii wymiar składki powinien odpowiadać kosztom realizacji finansowanej usługi, w praktyce jej niepodzielny charakter wymaga sięgnięcia po klucz alokacji – na zasadach paropodatkowych. Wymiar nieekwiwalentny wobec kosztu finansowanej usługi	Zasada kosztu usługi – wymiar opłaty zależy od określonego przez ustawodawcę kosztu otrzymywanej podzielnej usługi publicznej. Co do zasady wymiar ekwiwalentny (cena usługi lub jej część)
Odpłatność	Powszechna	Grupowa	Indywidualna

Źródło: opracowanie własne.

Ostatnie lata pokazują, że ustawodawca nader często ulega atrakcyjności tej formy daniny publicznej. W ocenie autora najprawdopodobniej doprowadzi to do proliferacji systemu fiskalnego, w którym obok „dużych” podatków pojawią się liczne „małe” podatki, czyli omawiane daniny hybrydowe, które nierzadko poddane będą zabiegom funduszowania – w pewnym przybliżeniu przykład dostarczyć może Francja.

Wątpliwości budzi jednak racjonalność takiego zarządzania finansami publicznymi. Jest to przykład odejścia od większości zasad podatkowych, za którymi przemawia dorobek naukowy, na rzecz oportunistycznego fiskalnego. Paradygmat *homo oeconomicus*, który zakładał racjonalność decyzji podejmowanych przez właściwie poinformowanych ludzi, realizowałaby się w poparciu dla stosowania podatków jako najmniej uciążliwego dla społeczeństwa sposobu finansowania usług niepodzielnych, jak też niefunduszowania (gdyż wydatki powinny wynikać z faktycznych potrzeb, a nie technicznego powiązania ze źródłem finansowania). Paradygmat ten upada jednak w zetknięciu z rozwijaną w ostatnich latach ekonomią behawioralną, która wskazuje, że człowiek powodowany jest raczej impulsami aniżeli racjonalną analizą. W tym kontekście przedstawione powyżej doraźne korzyści, także wizerunkowe, mogą przemawiać do wyobraźni prawodawcy, a w konsekwencji przekładać się na decyzje polityczne skutkujące wzrostem popularności omawianej formy daniny publicznej. Wobec tego rolę nauki prawa o podatkach winno być minimalizowanie szkód poprzez nadanie teoretycznoprawnych ram stosowania danin hybrydowych.

Przypisy

- ¹ K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 163.
- ² D. Antonów, *Oplata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, LEX.
- ³ Zob. szerzej: B. Gryziak, *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 1). Skarbowość masowa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 6, s. 6-9.
- ⁴ W. Modzelewski, *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 17 i 18.
- ⁵ Monteskiusz, *O duchu praw. T. 1*, Warszawa 1927, s. 294 i 304.
- ⁶ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 180 i 181.
- ⁷ K. Ostrowski, dz. cyt., s. 143 i 144.
- ⁸ W. Modzelewski, dz. cyt., s. 26.
- ⁹ R. Rybarski, dz. cyt., s. 183.
- ¹⁰ Costituzione della Repubblica Italiana (Konstytucja Republiki Włoskiej), GU n. 298 del 27.12.1947.
- ¹¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ¹² F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018, s. 4-7.
- ¹³ D. Antonów, dz. cyt.
- ¹⁴ Np. M. Zubik, *Budżet państwa w polskim prawie konstytucyjnym*, Warszawa 2001, s. 130, za: D. Antonów, dz. cyt.
- ¹⁵ Np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., K 21/14, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=14058&dokument=12902>, dostęp: 27.05.2021.
- ¹⁶ S. Głąbiński, *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925, s. 224 i 225.
- ¹⁷ R. Rybarski, dz. cyt., s. 181.
- ¹⁸ Szerzej: B. Gryziak, *O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7, s. 4-17.
- ¹⁹ R. Rybarski, dz. cyt., s. 181 i 182.
- ²⁰ S. Głąbiński, dz. cyt., s. 467.

- ²¹ Np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 lipca 2008 r., P 49/07, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=4700&dokument=1053>, dostęp: 29.05.2021.
- ²² Np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 2013 r., K 17/12, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=8836&dokument=10159>, dostęp: 29.05.2021.
- ²³ S. Głąbiński, dz. cyt., s. 220.
- ²⁴ F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, Milano 2020, s. 5-8. Podział ten opracować miał Achille Donato Giannini (1888-1965), zob. F. Fichera, *I contributi speciali e le tasse*, w: *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (red.), t. 4., Padova 1994, s. 297.
- ²⁵ Odpowiednio: art. 2 ust. 2 lit. b Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (ustawa nr 53/2003, z 17 grudnia, Ogólna podatkowa), „BOE” núm. 302, de 18.12.2003; art. 4 ust. 3 Decreto-Lei n.º 398/98, Lei General Tributaria (dekret z mocą ustawy nr 398/98, ustawa ogólna podatkowa), Diário da República n.º 290/1998, Série I-A de 17.12.1998.
- ²⁶ Słownik terminów prawnych na stronie portugalskiego Dziennika Ustaw: *Contribuição especial*, w: *Lexionario – DRE*, <https://dre.pt/lexionario/-/dj/115069975/view>, dostęp: 16.05.2021.
- ²⁷ Deutscher Bundestag – Wissenschaftliche Dienste, *Verschiedene Fragestellungen zu Steuern und Sozialabgaben*, WD 4 – 3000 – 199/08, <https://www.bundestag.de/resource/blob/474496/4c-01d5458a94df821c403ce52c3d53df/Wd-6-176-08-pdf-data.pdf>, s. 3 i 4, dostęp: 29.05.2021. Zob. też wyrok TSUE z dnia 8 lipca 1965 r. w sprawie C-10/65 Waldemar Deutschmann v. Republika Federalna Niemiec, Zb. Orz. 1965, s. 00601.
- ²⁸ Tak wskazuje strona administracji skarbowej: Unternehmensservice Portal, *Steuern und Abgaben – Allgemeines*, <https://www.usp.gv.at/steuern-finanzen/steuern-und-abgaben-allgemeines.html>, dostęp: 10.05.2021.
- ²⁹ Np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 2013 r., K 17/12, dok. cyt.
- ³⁰ Spotkać można pogląd dzielący opłaty na całkowicie odpłatne (ekwiwalentne), częściowo odpłatne (nieekwiwalentne) i nieodpłatne (w tym, gdy świadczenie wzajemne ma znikomą wartość). Te ostatnie stanowić mają podatki w całości, a te częściowo odpłatne – w części przekraczającej odpłatność (D. Antonów, dz. cyt.).
- ³¹ K. Ostrowski, dz. cyt., s. 175–177. Zob. I. Czaja-Hlinski, *Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych*, Kraków 2006. Ze względu na istotę omawianej instytucji, jak też precyzyjność stosowanych pojęć, autor preferuje pojęcie „składki” (odpowiadające np. włoskiemu *contributo*), pojęcie „dopłaty” jest bowiem używane przez ustawodawcę w innym znaczeniu.
- ³² W wyroku włoskiego Sądu Konstytucyjnego z dnia 22 kwietnia 1980 r. nr 54 wskazano, że o ile składki (daniny szczególne) skonstruowane są przez ustawodawcę na podstawie modelu podatku, gdyż obowiązek wniesienia składki powstaje w związku z zaistnieniem przepisanej sytuacji faktycznej, o tyle korzyść obowiązanego do jej wniesienia (inaczej niż w przypadku podatków) stanowi element konstytutywny tego stanu faktycznego.
- ³³ Art. 20 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1231 ze zm.
- ³⁴ Np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 2013 r., K 17/12, dok. cyt.
- ³⁵ I. Czaja-Hlinski, dz. cyt.
- ³⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm., dalej: ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. Odnotać należy także pozostałe przypadki pobierania opłaty adiacenckiej – podział nieruchomości (art. 98a ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r.) oraz scalenie i podział nieruchomości (art. 107 i 108 ww. ustawy). O ile scalenie i podział nieruchomości można uznać za usługę świadczoną na rzecz określonej zbiorowości, o tyle w przypadku podziału nieruchomości niepodzielny charakter usługi jest już dyskusyjny. Niemniej ustawodawca zdecydował się na oparcie daniny w obu tych przypadkach na zasadzie korzyści (typowej dla danin hybrydowych), a nie kosztu usługi (typowej dla klasycznych opłat). W ocenie autora można zatem wszystkie postacie opłaty adiacenckiej kwalifikować jako daninę hybrydową.
- ³⁷ T. Hilverkus, *Insurance Premium Tax: Trends and Recent Developments*, „Derivatives & Financial Instruments” 2015, no. 5, vol. 17, https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/dfi_2015_05_int_1.pdf, dostęp: 29.05.2021.
- ³⁸ Zob. formularz deklaracji nr 2787-SD wraz z objaśnieniami nr 2787-NOT-SD i przywołanymi w nich przepisami.

- ³⁹ Art. 38 i 39 ustawy z dnia 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 869.
- ⁴⁰ Rządowy projekt ustawy o ochronie przed pożarami i innymi klęskami żywiołowymi, druk sejmowy nr 835 (okres III, 1930-1935).
- ⁴¹ Art. 39 ustawy z dnia 13 marca 1934 r. o ochronie przed pożarami i innymi klęskami, Dz.U. poz. 365.
- ⁴² Szerzej: A. Zaczek, B. Gryziak, *Oplata od usług VOD – analiza prawno podatkowa na tle rozwiązań polskich i francuskich*, „Co do Zasady. Studia i Analizy Prawne” 2020, nr 2, <https://www.wardynski.com.pl/wp-content/uploads/2020/06/CDZ-SiAP-2.pdf>, s. 107-119, dostęp: 29.05.2021.
- ⁴³ Druk Senatu Republiki Francuskiej 1992-1993 nr 57. Opinia w imieniu komisji do spraw kultury o projekcie ustawy budżetowej na 1993 r., s. 18 i 19.
- ⁴⁴ Conseil des prélèvements obligatoires, *Les taxes affectées: des instruments à mieux encadrer*, Juillet 2018, <https://discours.vie-publique.fr/sites/default/files/rapport/pdf/184000643.pdf>, s. 12 i nast., dostęp: 29.05.2021.
- ⁴⁵ Druk Senatu Republiki Francuskiej 2013-2014 nr 399. Raport w imieniu komisji do spraw oceny i kontroli zabezpieczenia społecznego oraz komisji do spraw społecznych o opodatkowaniu behawioralnym.
- ⁴⁶ Art. 12a-12k ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 183 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 września 2015 r.
- ⁴⁷ Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, druk sejmowy nr 210 (IX kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/AA96D038A-0AAF148C1258506002D0ED3%24File/210.pdf>, dostęp: 29.05.2021.
- ⁴⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.
- ⁴⁹ Art. 12i ustawy z dnia 11 września 2015 r.

Bibliografia

Literatura

- Antonów D., *Oplata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, LEX.
- Czaja-Hlaniak I., *Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych*, Kraków 2006.
- Fichera F., *I contributi speciali e le tasse*, w: *Trattato di diritto tributario*, A. Amatucci (red.), t. 4., Padova 1994.
- Głabiński S., *Nauka skarbowości*, Warszawa–Lwów 1925.
- Gryziak B., *O quasi-karnej ewolucji sankcji podatkowych na przykładzie dodatkowego zobowiązania podatkowego oraz odsetek za zwłokę (polsko-włoska analiza porównawcza)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 7.
- Gryziak B., *Umowy podatkowe w państwie prawa – projekt nowej Ordynacji podatkowej na tle doświadczeń włoskich (cz. 1). Skarbowość masowa*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 6.
- Hilverkus T., *Insurance Premium Tax: Trends and Recent Developments*, „Derivatives & Financial Instruments” 2015, no. 5, vol. 17, https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/dfi_2015_05_int_1.pdf, dostęp: 29.05.2021.
- Modzelewski W., *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2010.
- Monteskiusz, *O duchu praw. T. 1*, Warszawa 1927.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970.
- Randazzo F., *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018.
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
- Tesaro F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte Generale*, Milano 2020.
- Zaczek A., Gryziak B., *Oplata od usług VOD – analiza prawno podatkowa na tle rozwiązań polskich i francuskich*, „Co do Zasady. Studia i Analizy Prawne” 2020, nr 2, <https://www.wardynski.com.pl/wp-content/uploads/2020/06/CDZ-SiAP-2.pdf>, dostęp: 29.05.2021.
- Zubik M., *Budżet państwa w polskim prawie konstytucyjnym*, Warszawa 2001.

Źródła internetowe

- Contribuição especial*, w: *Lexionario – DRE*, <https://dre.pt/lexionario/-/dj/115069975/view>, dostęp: 16.05.2021.
- Unternehmensservice Portal, *Steuern und Abgaben – Allgemeines*, <https://www.usp.gov.at/steuern-finanzen/steuern-und-abgaben-allgemeines.html>, dostęp: 10.05.2021.
- Akty prawne
- Costituzione della Repubblica Italiana (Konstytucja Republiki Włoskiej), GU n. 298 del 27.12.1947.
- Decreto-Lei n.º 398/98, Lei General Tributária (dekret z mocą ustawy nr 398/98, ustawa ogólna podatkowa), Diário da República n.º 290/1998, Série I-A de 17.12.1998.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. poz. 483 ze zm.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (ustawa nr 53/2003, z 17 grudnia, Ogólna podatkowa), „BOE” núm. 302, de 18.12.2003.
- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1231 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 183 ze zm.
- Ustawa z dnia 13 marca 1934 r. o ochronie przed pożarami i innymi klęskami, Dz.U. poz. 365.
- Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.
- Ustawa z dnia 24 sierpnia 1991 r. o ochronie przeciwpożarowej, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 869.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

Orzecznictwo

- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 lipca 2008 r., P 49/07, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=4700&dokument=1053>, dostęp: 29.05.2021.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 listopada 2013 r., K 17/12, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=8836&dokument=10159>, dostęp: 29.05.2021.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., K 21/14, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/view/sprawa.xhtml?sprawa=14058&dokument=12902>, dostęp: 27.05.2021.
- Wyrok TSUE z dnia 8 lipca 1965 r. w sprawie C-10/65 Waldemar Deutshmann v. Republika Federalna Niemiec, Zb. Orz. 1965, s. 00601.
- Wyrok włoskiego Sądu Konstytucyjnego z dnia 22 kwietnia 1980 r. nr 54.

Inne źródła

- Conseil des prélèvements obligatoires, *Les taxes affectées: des instruments à mieux encadrer*, Juillet 2018, <https://discours.vie-publique.fr/sites/default/files/rapport/pdf/184000643.pdf>, s. 12 i nast., dostęp: 29.05.2021.
- Deutscher Bundestag – Wissenschaftliche Dienste, *Verschiedene Fragestellungen zu Steuern und Sozialabgaben*, WD 4 – 3000 – 199/08, <https://www.bundestag.de/resource/blob/474496/4c01d5458a94df821c403ce52c3d53df/WD-6-176-08-pdf-data.pdf>, s. 3 i 4, dostęp: 29.05.2021.
- Druk Senatu Republiki Francuskiej 1992-1993 nr 57. Opinia w imieniu komisji do spraw kultury o projekcie ustawy budżetowej na 1993 r.
- Druk Senatu Republiki Francuskiej 2013-2014 nr 399. Raport w imieniu komisji do spraw oceny i kontroli zabezpieczenia społecznego oraz komisji do spraw społecznych o opodatkowaniu behawioralnym.
- Rządowy projekt ustawy o ochronie przed pożarami i innymi klęskami żywiołowymi, druk sejmowy nr 835 (okres III, 1930-1935).
- Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, druk sejmowy nr 210 (IX kad.), <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/AA96D038A0AAF-148C1258506002D0ED3%24File/210.pdf>, dostęp: 29.05.2021.