

Ireneusz Nowak\* 

## PODATKI NAZYWANE OPŁATAMI W IMIĘ MAKSYMALIZACJI DOCHODÓW BUDŻETOWYCH – ZARYS PROBLEMATYKI

**Streszczenie.** Założeniem niniejszego artykułu jest przedstawienie dysfunkcji, która sprawia, że polski ustawodawca (w tej roli *de facto* politycy) nieadekwatnie stosuje nazewnictwo w przestrzeni danin publicznoprawnych na określenie podatku i opłaty. W powyższym celu badawczym autor wykorzystał poglądy doktrynalne, według których bez wątpienia na jednoznaczną krytykę zasługuje używanie nazwy „opłata” na świadczenia mające wszelkie cechy podatku. A wszystko to dla pozyskania wpływów budżetowych poprzez zabieg polegający na ukrywaniu kolejnych podatków pod nazwą „opłata”, aby nie wzbudzać negatywnych emocji wśród obywateli – przyszłych wyborców i przedstawicieli wiernego elektoratu.

**Słowa kluczowe:** podatek, opłata, ustawodawca, polityk, ekwiwalentność

---

\* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: [inowak@wpia.uni.lodz.pl](mailto:inowak@wpia.uni.lodz.pl), <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>



## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Jednoznaczne ustalenie lub trafniej – odkodowanie obowiązujących w polskim systemie prawnym podatków lub opłat, w szczególności przez pryzmat ich zakresu znaczeniowego (kategorii pojęciowej), *prima facie* może sprawiać trudności. Jednakże po sformułowaniu precyzyjnych przesłanek, wypracowanych co do zasady przez doktrynę i po części także przez legislację, łatwo można ustalić wspomniane kategorie danin publicznych<sup>1</sup>. Należy jednak pamiętać, że próba wyodrębnienia podatków i opłat wyłącznie na podstawie nazwy danej daniny publicznej może nie przynieść zadowalających rezultatów, ponieważ przyjęta w ostatnich latach przez prawodawcę „praktyka legislacyjna” ma charakter *stricte* utylitarny, nastawiony wyłącznie na zwiększenie wpływów budżetowych, m.in. poprzez stosowanie nieadekwatnego nazewnictwa w stosunku do opłat, które są *de facto* podatkami<sup>2</sup>. Bez wątplenia jest to świadomy zabieg legislacyjny ustawodawcy (polityków, gdyż to oni tworzą prawo<sup>3</sup>), jednakże ze wszelkich miar nieprawidłowy i zasługujący na krytykę.

Publikacja w żadnym razie nie pretenduje do wyczerpującego przedstawienia dylematów – zarówno teoretycznych, jak i praktycznych – związanych z zagadnieniami podatków i opłat. W tym obszarze autor odsyła do licznych opracowań monograficznych i artykułów, które zostały przywołane w niniejszym opracowaniu.

---

<sup>1</sup> B. Brzeziński, *Kompetencje prawotwórcze rad narodowych w dziedzinie podatków i opłat*, Toruń 1989, s. 54.

<sup>2</sup> Zob. P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Opłata eksploatacyjna jako danina publiczna*, [w:] *Prawo i administracja dla regionu. Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskał, Wałbrzych 2015, s. 165 i nast.

<sup>3</sup> Szerzej A. Kidyba, *Osiem grzechów głównych*, „Dziennik Gazeta Prawna – Poradnik”, 16 lutego 2021, nr 31(5439), s. D2–D3.

## 2. DANINY PUBLICZNE W SYSTEMIE PODATKOWYM (SYSTEMIE PODATKÓW I OPŁAT)

Daniny publiczne<sup>4</sup> to świadczenia nakładane przez podmioty sprawujące władztwo co do zasady na osoby fizyczne zamieszkujące/przebywające lub osoby prawne mające siedzibę na terytorium ich jurysdykcji<sup>5</sup>. Innymi słowy, są to „wszelkie formy przejmowania wartości materialnych lub usług przez państwo od mieszkańców lub też osób czasowo przebywających na jego terytorium oraz różnego rodzaju organizacji, działających bądź mających siedzibę na tym terytorium”<sup>6</sup>.

Daniny publiczne mogą przybierać różne formy<sup>7</sup>. Do najczęściej wymienianych w literaturze przedmiotu należą daniny osobiste, daniny rzeczowe oraz daniny pieniężne<sup>8</sup>. Do tych ostatnich zalicza się m.in. podatki i opłaty<sup>9</sup>.

W Polsce, analogicznie jak w innych krajach<sup>10</sup>, podatki stanowią jedno z podstawowych źródeł dochodów budżetu państwa<sup>11</sup> oraz jednostek samorządu terytorialnego<sup>12</sup> – na poziomie ok. 90% dochodów poszczególnych

<sup>4</sup> Przymiot „publiczna” przy określeniu daniny wskazuje, że jej beneficjentem jest podmiot sprawujący władzę (państwo, samorząd terytorialny etc.) – B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 24; zob. także L. Adam, *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962, s. 7 i nast.; J. Glumińska-Pawlic, *Ogólna charakterystyka danin niepodatkowych*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010, s. 857 i nast.

<sup>5</sup> B. Brzeziński, A. Olesińska, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2016, s. 233; szerzej W. Wójtowicz, *Daniny publiczne*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010, s. 15–24.

<sup>6</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 23.

<sup>7</sup> B. Brzeziński, A. Olesińska, *Prawo finansów...*, s. 233.

<sup>8</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 24; A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005, s. 129 i nast.

<sup>9</sup> B. Brzeziński, *Danina publiczna*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, t. XI: *Prawo finansowe*, Warszawa 2017, s. 115.

<sup>10</sup> W. Nykiel, M. Wilk, *Tendencje rozwojowe prawa podatkowego*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 203 i nast.

<sup>11</sup> Szerzej W. Nykiel, *Pojęcie i elementy konstrukcji podatku*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 9 i nast.; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 190–191.

<sup>12</sup> W Polsce od momentu wprowadzenia trójszczeblowego zasadniczego podziału terytorialnego kraju tylko gminy mają własne podatki – szerzej Z. Kukulski, *Rodzaje podatków*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 81. Należy jednak pamiętać, że zgodnie z ustawą z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach

budżetów<sup>13</sup>. Również w konstrukcji poszczególnych podatków oraz kształcie systemów podatkowych istnieje wiele podobieństw<sup>14</sup>. Wprawdzie terminowi „system podatkowy” może być nadawane różnorakie znaczenie, jednakże w piśmiennictwie panuje co do zasady zgoda, że pod tym pojęciem należy rozumieć całość podatków i opłat obowiązujących w danym państwie w określonym czasie<sup>15</sup>. Należy więc zgodzić się z B. Brzezińskim, że ze względu na fakt, iż każdy kraj ma własny system podatkowy, przez co rozróżnienia pojęciowe i konwencje terminologiczne nie zawsze są ostre i przestrzegane, system danin publicznych obowiązujący w danym państwie należałoby rozumieć jeszcze szerzej – jako system podatków i opłat<sup>16</sup>. Także za E. Teglerem bez obawy popełnienia większego błędu można przyjąć, że w praktyce system podatkowy (system podatków i opłat) rzadko stanowi zwartą, logiczną i jednolitą całość<sup>17</sup>.

### 3. PODATEK A OPŁATA – PODOBIENSTWA I RÓŻNICE

Zarówno w piśmiennictwie, orzecznictwie, na gruncie europejskiego oraz międzynarodowego prawa podatkowego, jak i w dokumentach, a także opracowaniach organizacji międzynarodowych<sup>18</sup> co do zasady definicje podatku przybierają opisowy charakter<sup>19</sup>. Wydaje się, że najtrafniej – i tu panuje co do zasady zgoda w literaturze przedmiotu – podatek to świadczenie: pieniężne, na rzecz związku publicznoprawnego (państwa, samorządu, stanu, landu itp.), obowiązkowe (przymusowe), ustalane jednostronnie przez

jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1672 ze zm.) dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego (gminy, powiatu, województwa) są również udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz z podatku dochodowego od osób prawnych.

<sup>13</sup> W. Nykiel, *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. 118, s. 45.

<sup>14</sup> Zob. W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 7.

<sup>15</sup> Szerzej M. Kalinowski, *Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996, s. 5; A. Gomułowicz, *System podatkowy*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 248 i nast.; K. Ostrowski, *System podatkowy PRL. Skrypt dla studentów wydziału prawa i studium administracyjnego*, Kraków 1971, s. 5.

<sup>16</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 139.

<sup>17</sup> E. Tegler, *Funkcje systemu podatkowego*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992, s. 103.

<sup>18</sup> Szerzej W. Nykiel, *Podatek – zagadnienia ogólne*, [w:] *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018, s. 13.

<sup>19</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 130–131.

związek publicznoprawny, bezzwrotne, nieodpłatne (nieekwiwalentne), generalne (ogólne). Również na gruncie definicji legalnej<sup>20</sup>, unormowanej w art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>21</sup>, ustawodawca przyjął *de facto* wszystkie elementy doktrynalne podatku<sup>22</sup>, zgodnie z którymi podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy (a zatem na rzecz zamkniętej ustawowo grupy podmiotów<sup>23</sup>), wynikające z ustawy podatkowej<sup>24</sup>. Co więcej, przepis art. 6 o.p. nie formułuje negatywnych przesłanek, których wypełnienie powodowałoby, że określone świadczenie pieniężne, pomimo że jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne, a ponadto przysługuje Skarbowi Państwa, województwu, powiatowi lub gminie i wynika z ustawy podatkowej, przestaje mieć charakter podatku<sup>25</sup>. Na marginesie należy tylko zauważyć, że do momentu wejścia w życie ustawy Ordynacja podatkowa w polskim systemie prawnym nie istniała normatywna definicja podatku<sup>26</sup>.

<sup>20</sup> Jak trafnie zauważają W. Miemiec i P. Borszowski, ustawodawca świadomie umieszcza definicję legalną podatku w osobnym – szóstym artykule ustawy Ordynacja podatkowa, a nie w tzw. słowniczku z jej art. 3, ponieważ „traktuje definiowane pojęcie jako odnoszące się do całego prawa podatkowego, a nie tylko do obszaru regulacji wyznaczonego przepisami tej ustawy” – W. Miemiec, P. Borszowski, *Pojęcie podatku i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe z kasusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018, s. 21; analogicznie podnosi M. Popławski, według którego definicja podatku z art. 6 ustawy Ordynacja podatkowa ma charakter merytoryczny – M. Popławski, *Komentarz do art. 3. o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.

<sup>21</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540, dalej: o.p.

<sup>22</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 49; A. Mariański, *Komentarz do art. 6 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.

<sup>23</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 16 maja 2014 r., sygn. II FSK 1388/12, CBOSA; wyrok NSA z dnia 16 maja 2014 r., sygn. II FSK 1396/12, CBOSA; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 17 września 2020 r., sygn. III SA/Wa 2501/19, CBOSA.

<sup>24</sup> Analogicznie M. Budziarek, *Pojęcie podatku. Elementy konstrukcyjne podatku. Źródła prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, t. 1, Łódź 2014, s. 21 i nast.

<sup>25</sup> Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2011 r., sygn. I FSK 795/11, CBOSA; wyrok NSA z dnia 10 listopada 2011 r., sygn. I FSK 1634/10, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 lutego 2018 r., sygn. III SA/Wa 998/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 kwietnia 2018 r., sygn. III SA/Wa 1980/17, CBOSA.

<sup>26</sup> B. Brzeziński, W. Morawski, *Opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska a przepisy Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3–4, s. 92.

Fundamentalną cechą podatku wskazywaną w definicji, o której mowa w art. 6 o.p., jest to, że stanowi on świadczenie pieniężne nakładane na bierne podmioty stosunku podatkowoprawnego<sup>27</sup> przez władzę publiczną, któremu nie towarzyszy wzajemne świadczenie tej ostatniej, przez co podatek stanowi świadczenie nieodpłatne<sup>28</sup>/nieekwiwalentne<sup>29</sup>. Jest to tzw. konstytutywna cecha podatku, która odróżnia go od innych danin publicznych, zwłaszcza zaś od opłaty, która to nazwa jest dość często używana przez polskiego ustawodawcę w szczegółowym prawie podatkowym dla określenia typowego podatku<sup>30</sup>.

Istota podatku – również w kontekście jego nieodpłatności – wiąże się z tym, że jest to zawsze świadczenie należne, niezależnie od tego, czy wierzyciel podatkowy wywiązuje się ze swoich obowiązków, czy też ich nie realizuje<sup>31</sup>. Nieodpłatność podatku oznacza, że nie jest on związany z żadnym wzajemnym świadczeniem za odniesioną indywidualnie korzyść ze strony państwa, województwa, powiatu lub gminy<sup>32</sup>. Innymi słowy, opłacając podatek, nie można oczekiwać ani żądać w zamian konkretnego świadczenia ze strony powyższych podmiotów publicznych. Nie przeczy temu oczywiście przeznaczanie dochodów podatkowych na cele związane z finansowaniem potrzeb publicznych i zbiorowego korzystania z nich<sup>33</sup>. Inaczej rzecz ujmując: „nieodpłatność świadczenia podatkowego wyraża

<sup>27</sup> Szerzej M. Kalinowski, *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019, s. 9 i nast.

<sup>28</sup> Za wpłacone podatki nie ma żadnego wzajemnego, ekwiwalentnego świadczenia – A. Komar, W. Łączkowski, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1985, s. 97; szerzej J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001, s. 16.

<sup>29</sup> „Pamiętając o nieekwiwalentności podatku, jako świadczenia indywidualnego podatnika, ogólną sumę podatków można rozpatrywać jako »swoistą« cenę płaconą przez wszystkich podatników za ogół użyteczności wynikających z dóbr i usług pochodzących od gospodarki publicznej (państwowej lub samorządowej). Oczywiście rozumowanie to jest wartościowe tylko wówczas, jeśli państwo traktujemy jako strukturę mającą służyć jednostkom wchodzącym w skład tej struktury. Natomiast rozumowanie to traci sens, jeżeli państwo zaczniemy traktować jako wartość samą w sobie, mającą własne cele niezwiązane z celami swoich obywateli” – W. Łączkowski, *Granice opodatkowania*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992, s. 123.

<sup>30</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 stycznia 2008 r., sygn. III SA/GI 996/07, CBOSA.

<sup>31</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2008 r., sygn. I SA/Bk 483/07, CBOSA.

<sup>32</sup> Por. I. Mirek, *Pojęcie podatku w Niemczech – konstytucyjnoprawne, ustawowe, orzecznicze, doktrynalne*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, s. 25 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.02>

<sup>33</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2008 r., sygn. I SA/Bk 483/07, CBOSA.

się tym, że podatnik nie otrzymuje w zamian za świadczenie podatkowe bezpośrednio do niego adresowanego świadczenia wzajemnego. Można – co najwyżej – mówić o odpłatności ogólnospołecznej, wyrażającej się w świadczeniu przez jednostki państwa lub samorządu terytorialnego usług na rzecz społeczeństwa jako zbiorowości (np. obrona narodowa)<sup>34</sup>.

„W przypadku gdy świadczenie publicznoprawne zawiera w swej konstrukcji elementy typowe dla podatku, należy je uznać za podatek niezależnie od nazwy, jaką zastosował dla niego ustawodawca”<sup>35</sup>. Także „w kontekście znaczenia definicji podatku z art. 6 o.p. – o tym, czy określone świadczenie publiczne jest podatkiem, decyduje nie nazwa nadana mu przez ustawodawcę, ale posiadanie cech wskazanych w tej definicji”<sup>36</sup>. Innymi słowy, o charakterze prawnym konkretnej daniny publicznej nie decyduje jej nazwa<sup>37</sup>, którą ustawodawca przyjął w tym akcie prawnym, lecz jej konstrukcja prawna<sup>38</sup>.

Opłaty, analogicznie jak podatki będące daninami przymusowymi, stanowią dochody związków publicznoprawnych (państwa lub samorządów) i mają wszystkie cechy podatku<sup>39</sup> – oprócz jednej – są daninami publicznymi odpłatnymi<sup>40</sup>. Nie ulega wątpliwości, że przy stosowaniu opłat wcho-

<sup>34</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Legalis/el. 2002.

<sup>35</sup> Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 1992 r., sygn. SA/Wr 1428/91, niepublikowany, za B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, cz. 1, Toruń 2007, s. 42.

<sup>36</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, s. 49.

<sup>37</sup> Termin „podatek” może być stosowany przez prawodawcę także w tzw. zwrotach techniczno-prawnych, mając tym samym swoiste znaczenie. Przykładowo: pojęcie podatku naliczonego nie jest tożsame z pojęciem podatku, o którym mowa w art. 6 o.p. – szerzej *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, s. 49–50; wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2005 r., sygn. FSK 1537/04, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 lipca 2010 r., sygn. I SA/Łd 437/10, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 marca 2016 r., sygn. III SA/Łd 63/16, CBOSA.

<sup>38</sup> Zob. R. Mastalski, *Komentarz do art. 6, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2017, s. 86; tenże, *Definicja legalna podatku*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11, s. 45; wyrok NSA z dnia 31 maja 2004 r., sygn. FSK 109/04, CBOSA; odmiennie w wyroku NSA z dnia 13 marca 2002 r., sygn. I SA/Wr 2632/99, CBOSA.

<sup>39</sup> Podatek cechuje jego nieodpłatność, w odróżnieniu od opłaty – zob. W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995, s. 18; Z. Kukulski, D. Strzelec, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 15.

<sup>40</sup> Zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 32; I. Czaja-Hliniak, *Opłaty i dopłaty publiczne w Polsce międzywojennej*, Kraków 2013, s. 17; L. Etel, *Pojęcie podatku*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Etel, Warszawa 2005, s. 25.

dzi w grę zasada ekwiwalentności<sup>41</sup>, według której wysokość opłaty ma być uzależniona od kosztów świadczonych usług lub dokonanej czynności (odpowiadać im). Oznacza to, że w przypadku uiszczenia opłaty przez zobowiązany do tego podmiot organ administracji publicznej świadczy określoną przepisami prawnymi usługę lub podejmuje odpowiednią czynność<sup>42</sup>. Tak więc opłata różni się od podatku ekwiwalentnością świadczeń<sup>43</sup>, ponieważ ponoszący opłatę otrzymuje od związku publicznoprawnego korzyść o charakterze indywidualnym<sup>44</sup>. Innymi słowy, podmiot wnoszący opłatę w zamian za świadczenie pieniężne otrzymuje od związku publicznoprawnego świadczenie wzajemne (tzw. odpłatność kwalifikowana<sup>45</sup>). Tożsame w tej mierze stanowisko zajmuje orzecznictwo, w którym także wyrażany jest pogląd, iż opłaty publiczne nie są świadczeniami nieodpłatnymi (w przeciwieństwie do podatku), ponieważ w zamian za uiszczenie opłaty podmiot ją ponoszący ma prawo żądać od oznaczonego organu administracji publicznej konkretnego i ekwiwalentnego świadczenia<sup>46</sup>. Świadczy to m.in. o tym, że istota opłat jest diametralnie różna niż w przypadku podatków<sup>47</sup> i nie zmienia tego faktu w żaden sposób wielkość odpłatności<sup>48</sup>, którą dla opłat czasami niełatwo określić<sup>49</sup>.

Na gruncie powyższych rozważań warto zwrócić uwagę na orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w których zauważa on, że opłatą jest danina publicznoprawna charakteryzująca się cechami podobnymi do podatku, z tym że w przeciwieństwie do niego opłata jest świadczeniem

<sup>41</sup> I. Czaja-Hliniak, *Opłaty...*, s. 21.

<sup>42</sup> A. Borodo, *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2014, s. 132.

<sup>43</sup> J. Jaśkiewiczowa, *Prawo finansowe*, Gdańsk 1988, s. 160.

<sup>44</sup> B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 38.

<sup>45</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 133.

<sup>46</sup> Wyrok NSA z dnia 13 marca 2012 r., sygn. II FSK 1805/10, CBOSA.

<sup>47</sup> J. Małecki, *Z problematyki opłaty skarbowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, nr 4, s. 79 i nast.

<sup>48</sup> Zob. N. Gajl, *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995, s. 15–16; także B. Brzeziński, *Wprowadzenie...*, s. 38–39; J. Gliniecka, *Opłaty publiczne*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010, s. 885.

<sup>49</sup> Jest też oczywiste, że elementem odróżniającym opłatę od podatku nie jest tylko i wyłącznie kryterium ekwiwalentności tej pierwszej, ponieważ może nim być także fakt uiszczenia opłaty przed dokonaniem czynności jej podlegającej, kiedy w przypadku podatków obowiązek płatności powstaje zazwyczaj *ex post*, np. osiągnięcie przychodu, dokonanie obrotu itp. – N. Gajl, *Finanse...*, s. 196.



odpłatnym<sup>50</sup>. Co więcej, opłaty pobierane są w związku z wyraźnie wskazanymi usługami i czynnościami organów państwowych lub samorządowych, dokonywane w interesie konkretnych podmiotów<sup>51</sup>, stanowią zatem swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia oferowanego przez podmiot prawa publicznego<sup>52</sup>.

Ze względu na brak w polskim obszarze prawnym definicji normatywnej opłaty jako kategorii danin publicznych<sup>53</sup>, *in plus* należy ocenić unormowanie w nowym projekcie ustawy Ordynacja podatkowa (dalej: n.o.p.) odrębnych definicji podatku i opłaty<sup>54</sup>. Zgodnie z art. 5 n.o.p. podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw podatkowych. Wprowadzie przepis art. 5 n.o.p. stanowi odpowiednik obowiązującego art. 6 o.p., ale z istotną modyfikacją – jako beneficjenta podatku wskazano m.in. państwo, a nie jego cywilnoprawne ucieleśnienie, tj. Skarb Państwa, jak to obecnie ma miejsce<sup>55</sup>. Natomiast według art. 6 n.o.p. opłatą jest publicznoprawne, odpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw. Oznacza to, że definicja legalna opłaty wykazuje dwie różnice w porównaniu do definicji ustawowej podatku. Po pierwsze, opłata jest świadczeniem odpłatnym, a podatek jest świadczeniem nieodpłatnym. Po drugie, opłata wynika z aktu prawnego rangi ustawowej, natomiast podatek wynika z ustawy podatkowej<sup>56</sup>.

Reasumując, ustawodawca musi być konsekwentny w formułowaniu prawidłowej terminologii przy określaniu podatków i opłat<sup>57</sup>, ponieważ aby prawo podatkowe należycie wypełniało swoje funkcje, niezbędny jest

<sup>50</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, LEX/el.

<sup>51</sup> Wyrok TK z dnia 17 stycznia 2006 r., sygn. U 6/04, LEX/el.

<sup>52</sup> Wyrok TK z dnia 10 grudnia 2002 r., sygn. P 6/02, LEX/el.; I. Nowak, *Opłata skarbowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, t. 3, Łódź 2014, s. 179–194.

<sup>53</sup> D. Antonów, *Opłata skarbowa w polskim porządku prawnym*, LEX/el. 2017.

<sup>54</sup> Na pilną potrzebę wypracowania legalnej definicji opłaty zwracali uwagę m.in. Z. Ofiarski i G. Liszewski – Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, LEX/el. 2006; G. Liszewski, *Wstęp*, [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 12.

<sup>55</sup> *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, red. L. Etel, Białystok 2017, s. 61.

<sup>56</sup> Ibidem.

<sup>57</sup> Szerzej D. Antonów, *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017, s. 26 i nast.

wysoki stopień jego komunikatywności, odpowiednio formułowany przepisami prawnymi<sup>58</sup>. W przeciwnym razie doprowadza do zatarcia różnic pomiędzy podatkami jako świadczeniami nieodpłatnymi a opłatami jako daninami o charakterze odpłatnym<sup>59</sup>. Nie należy przecież zapominać, że podatki to podstawowa kategoria danin publicznych, o nieodpłatnym charakterze, stanowiących podstawowe źródło dochodów budżetowych (ok. 90%). Natomiast opłaty co do zasady mają charakter akcesoryjny, stanowiąc wyłącznie uboczne, uzupełniające źródło dochodów budżetu państwa lub samorządu<sup>60</sup>. W tym kontekście w pełni należy podzielić stanowisko A. Gomułowicza, że *differentia specifica* opłaty w porównaniu z podatkiem to ekwiwalentność świadczeń. „Ponoszący opłatę otrzymuje indywidualną korzyść. Rozmiary tej korzyści, jej charakter i zakres są zróżnicowane. Dlatego przy charakterystyce opłaty istotne są relacje, które zachodzą między wysokością opłaty a wartością świadczenia wzajemnego. Możliwe są tu trzy klasyczne rozwiązania. Po pierwsze, świadczenie wzajemne jest równe co do wartości świadczeniu pieniężnemu. Jest to klasyczna opłata, albowiem występuje w niej pełna ekwiwalentność. Po drugie, brak jest pełnej ekwiwalentności. Świadczenie wzajemne jest bowiem co do swojej wartości niższe aniżeli świadczenie pieniężne. Dlatego świadczenie jest opłatą tylko w tej części, w jakiej spotyka się z ekwiwalentnością. Natomiast w części, która przekracza wartość świadczenia wzajemnego, pojawia się już cecha podatku. Po trzecie, brak jest świadczenia wzajemnego. Gdy świadczenie wzajemne w ogóle nie występuje, wówczas, mimo określenia »opłata«, jest to w istocie klasyczny podatek. W praktyce prawodawczej liczne są przykłady nadawania określenia »opłata« typowym podatkom. Jest to zabieg, który ma w sensie prawnym zamaskować rzeczywisty charakter świadczenia podatkowego”<sup>61</sup>. Należy jednak przypomnieć w tym miejscu, że choć podatek i opłata są zbliżonymi w swej konstrukcji daninami publicznymi, to jednak odmiennymi instytucjami, między którymi nie można stawiać znaku równości<sup>62</sup>.

<sup>58</sup> Szerzej B. Brzeziński, *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 8 i nast.; tenże, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 6 i nast.; tenże, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 6 i nast.

<sup>59</sup> *Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, red. L. Etel, R. Dowgier, Białystok 2013, s. 96.

<sup>60</sup> A. Gomułowicz, *Podatek a opłata*, [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, red. A. Gomułowicz, D. Mączyński, LEX/el. 2016.

<sup>61</sup> Ibidem.

<sup>62</sup> J. Gliniecka, *W kwestii opłat publicznych jako elementu systemu dochodów samorządowych*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana*

#### 4. DLACZEGO USTAWODAWCA PODATEK NAZYWA OPŁATĄ?

Z kwestiami pojęciowymi nierozzerwalnie wiąże się sprawa stosowania przez ustawodawcę poprawnej terminologii. Zgodnie z teorią prawa podatkowego między podatkiem a opłatą nie można stawiać znaku równości, ponieważ nie są to synonimy, nawet jeżeli tak twierdzi minister finansów, premier lub inne osoby piastujące wysokie stanowiska związane z szeroko rozumianymi finansami publicznymi. Analogicznie podnosi B. Brzeziński, według którego „praktyka maskowania charakteru prawnego podatków przez stosowanie dla danin publicznych nazw nieadekwatnych do ich materialnych cech była charakterystyczna dla okresu PRL, gdzie np. podatek dochodowy od przedsiębiorstw państwowych nosił nazwę: wpłaty z zysku, a podatek od posiadania środków trwałych – oprocentowanie środków trwałych”<sup>63</sup>.

Powyższe „naiwne i prymitywne w istocie rzeczy zwyczajne nazewnictwo wracają, a klinicznym przykładem manipulacji nazewniczych jest właśnie »opłata cukrowa«”<sup>64</sup>. Pomimo zastosowanej przez ustawodawcę nazwy „opłata cukrowa” jest ona *de facto* podatkiem<sup>65</sup>, gdyż ma „wszystkie teoretyczne cechy podatku – jest daniną bezzwrotną, przymusową, ogólną, nieodpłatną i uiszczaną w formie pieniężnej. W szczególności brak odpłatności dla podmiotów zobowiązanych do wnoszenia »opłaty cukrowej« dyskwalifikuje stosowanie tej nazwy na oznaczenie nowej daniny publicznej”<sup>66</sup>. Ponadto nazwa „opłata cukrowa” pojawiła się m.in. ze względów *stricte* politycznych, jako współczesna „praktyka kamuflowania prawdziwego znaczenia i rzeczywistych zamiarów promotorów ustaw podatkowych”<sup>67</sup>, a także

---

*Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2005, s. 128 i nast.

<sup>63</sup> B. Brzeziński, *Opodatkowanie niepożądanego społecznego konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, s. 13, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.01>

<sup>64</sup> Ibidem.

<sup>65</sup> J. Matarewicz, *Wybrane zagadnienia dotyczące nowej opłaty cukrowej obowiązującej od 1.1.2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12, Legalis/el; E. Drozdowski, *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8, s. 40 i nast.

<sup>66</sup> B. Brzeziński, *Opodatkowanie...*, s. 12.

<sup>67</sup> B. Brzeziński, *Kilka uwag o polityce podatkowej*, [w:] *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga Dedykowana Pamięci Profesora Jerzego Lubowieckiego*, red. C. Kosikowski, Białystok 2013, s. 70.

wypadkowa przedwyborczych politycznych deklaracji, „że nowy układ polityczny nie będzie podnosić podatków”<sup>68</sup>, tylko wprowadzi inne daniny publiczne zwane opłatami (sic!).

Przez „ustawodawcze poczynania”, a może trafniej – bezprawie legislacyjne<sup>69</sup>, dochodzi do zatarcia granic pomiędzy podatkami i opłatami, ponieważ te ostatnie np. w przypadku opłaty targowej i opłaty miejscowej są *de facto* podatkami<sup>70</sup>. Jednakże należy stać na stanowisku, zgodnie z którym nadanie określonej daninie publicznej – w tym przypadku opłacie – innej nazwy niż podatek, to jednak za mało, aby przestała ona być świadczeniem podatkowym<sup>71</sup>. Innymi słowy, taki zabieg legislacyjny nie oznacza automatycznie, że opłata przestanie mieć przymiot podatku<sup>72</sup>, gdyż przez ten ostatni należy rozumieć „obowiązkowe świadczenia, odpowiadające powszechnie przyjętym kryteriom podatku, niezależnie od tego, czy występują pod nazwą podatków czy pod nazwą opłat”<sup>73</sup>.

Podatki opatrywane etykietą opłat<sup>74</sup> „stają się niezwykle atrakcyjnym narzędziem presji fiskalnej i zwiększania przychodów publicznych”<sup>75</sup>. Bez wątplenia „wykorzystywanie haseł moralnych dla podwyższania opodatkowania rodzi nieuchronnie pytanie o moralność postępowania prawodawcy”<sup>76</sup>. Jednakże podatnicy (dłużnicy podatkowi, podmioty zobowiązane, zobowiązani, bierne podmioty stosunku podatkowoprawnego) nie mogą stać się ofiarami systemu podatkowego. Wręcz przeciwnie – powinni domagać się, czy też trafniej żądać dobrych i sprawiedliwych podatków jako jednej

<sup>68</sup> B. Brzeziński, *Opodatkowanie...*, s. 13.

<sup>69</sup> Szerzej na ten temat A. Gomułowicz, *Podatnik a państwo*, [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrumenty fiskalizmu?*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2005, s. 69 i nast.

<sup>70</sup> M. Budziarek, *Pojęcie podatku...*, s. 24; W. Nykiel, *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Eteł, t. III, Warszawa 2010, s. 29.

<sup>71</sup> J. Wantoch-Rekowski, *Oplaty publiczne*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, t. XI: *Prawo finansowe*, Warszawa 2017, s. 321.

<sup>72</sup> Por. B. Brzeziński, W. Morawski, *Oplaty...*, s. 92–93.

<sup>73</sup> K. Ostrowski, *System podatkowy PRL...*, s. 6.

<sup>74</sup> K. Sawicka, *Charakter oraz konstrukcja prawna opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi*, [w:] *Prawo i administracja dla regionu. Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskał, Wałbrzych 2015, s. 151.

<sup>75</sup> B. Brzeziński, *Opodatkowanie...*, s. 22; analogicznie A. Werner, J. Wierzbiński, *Dysfunkcje prawotwórstwa podatkowego – pokusa nadużycia i iluzja fiskalna w działalności władz polskich*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9, s. 53 i nast., <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.2920>

<sup>76</sup> B. Brzeziński, *Opodatkowanie...*, s. 23.

z kluczowych form danin publicznych<sup>77</sup>. Innymi słowy, chodzi o dobry system podatkowy (system podatków i opłat)<sup>78</sup>, w którym nie będzie zgody na zamienne stosowanie przez ustawodawcę terminów „podatek” i „opłata” tylko po to, aby zrealizować potrzebne wpływy budżetowe na pokrycie obietnic wyborczych, zachowując „janusową” postawę – „My [rządzący – przyp. I.N.] oczywiście nie wprowadzamy żadnych nowych podatków”. Za A. Gomułowiczem godzi się przypomnieć, że nigdy nie było i nie będzie aprobaty dla „władzy, która zasłaniając się argumentem konieczności budowy sprawnego państwa, czyniła to na dramacie ludzkiej wolności. Władzy, która fałsz w dziedzinie opodatkowania uznawała za prawdę. Władzy, która prawodawstwem i systemem poboru podatku zdeformowała ideę opodatkowania. Władzy, która w odniesieniu do opodatkowania przyjmowała jako kierunkową dyrektywę działania zasadę: »Robię to, na co mam ochotę. Wolno mi«<sup>79</sup>.

Oczywiście *a vista* można postawić pytanie o to, dlaczego ustawodawca nie używa nazwy „podatek” na świadczenie adekwatne do jego charakteru, tylko „chowa się” za opłatą. Ukrywanie podatków pod nazwą opłat jest niczym innych jak chęcią „zamaskowania” funkcji fiskalnej tych pierwszych w imię źle pojętej, a szeroko promowanej podatkowej normalności, pod którą skrywa się tylko potrzeba ciągłego zwiększania wpływów budżetowych<sup>80</sup>.

Należy zgodzić się z B. Brzezińskim, że zabieg ukrywania obciążeń podatkowych pod nazwą opłat obliczony jest „na obłaskawienie mniej wyrobionych intelektualnie odłamów społeczeństwa i uzyskanie ich akceptacji dla nowego podatku”<sup>81</sup>, aby w ten sposób pokrywać rozbudowane wydatki budżetowe<sup>82</sup>. Ponadto świadczy o *stricte* usługowym oraz instrumentalnym traktowaniu prawa podatkowego przez polityków, co skłania do postawienia pytania o stan ich świadomości dotyczącej kultury prawnej, a tym bardziej wizji całego systemu prawa, a w szczególności

<sup>77</sup> Por. postanowienie NSA z dnia 28 października 2008 r., sygn. II FZ 423/08, CBOSA.

<sup>78</sup> Por. J. Zdzitowiecki, *System podatkowy*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1961, nr 1, s. 33.

<sup>79</sup> A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, LEX/el. 2013.

<sup>80</sup> Zob. J. Gliniecka, *Fiskalna i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemieć, Wrocław 2009, s. 168–169; też, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Gdańsk 2007, s. 14 i nast.

<sup>81</sup> B. Brzeziński, *Opodatkowanie...*, s. 15.

<sup>82</sup> Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 34.

podatkowego<sup>83</sup>. Oczywiście za zdecydowanie niedopuszczalne należy uznać cele, które przyświecają władzy publicznej, aby dla pozyskania dochodów podatkowych usprawiedliwione były każde rozwiązania prawne, które *nolens volens* będą sprzeczne z wartościami i dobrami konstytucyjnie chronionymi<sup>84</sup>. Niestety, analogiczne uwagi można także odnieść do opłat lokalnych, np. opłaty miejscowej, uzdrowskiej, od posiadania psów czy targowej, ponieważ ocena ich „konstrukcji prawnej pozwala przyjąć, że są to w zasadzie typowe podatki, gdyż trudno w nich doszukać się ekwiwalentności świadczenia wzajemnego”<sup>85</sup>.

Z psychologicznego punktu widzenia sprawa jest oczywista – danina publiczna zwana opłatą w społecznym przekonaniu kojarzy się z czymś mniej uciążliwym niż podatek<sup>86</sup>. Prawodawca (a *de facto* formacje polityczne sprawujące władze) ze wszelkich sił próbuje wyeliminować przekonanie, że wprowadza kolejne podatki. A czyni tak, bo „większość parlamentarna mogłaby przy tym utracić mandat społeczny. Wprowadzanie kolejnych podatków byłoby więc »niebezpieczne« z politycznego punktu widzenia. Trudno przypuszczać, aby suweren (naród) w kolejnych wyborach poparł władzę cechującą się nadmiernym fiskalizmem”<sup>87</sup>.

Powyższe ustalenia skłaniają do powtórzenia za R. Wiśniewskim, że cnotą polityków – *nolens volens* legislatorów – powinna być mądrość, rozumiana jako „zdolność objęcia wyobraźnią i obiektywną oceną skutków prawa, które stanowią. Nie wchodząc w szczegóły, można pozwolić sobie na stwierdzenie, że ktoś, kto nie rozumie, jaką rolę odgrywa polityka podatkowa jako składnik polityki finansowej, nie rozumie polityki w ogóle, co by znaczyło, że zajmuje się czymś, do czego nie ma przygotowania. A to można nazwać nieodpowiedzialnością moralną osób zajmujących się polityką”<sup>88</sup>. Ponadto w piśmiennictwie zadaje się także pytanie o to, czy zgodnie

<sup>83</sup> B. Brzeziński, *Reformy podatkowe – teoria i doświadczenia polskie*, [w:] *Systemowa reforma podatków dochodowych. Konferencja pod honorowym patronatem Ministra Finansów oraz patronatem naukowym Prof. dr hab. Bogumiła Brzezińskiego i Prof. dr hab. Włodzimierza Nykiela*, Warszawa 2009.

<sup>84</sup> Szerzej A. Gomułowicz, *Konstytucyjny aspekt stanowienia obowiązków podatkowych*, [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020, s. 25 i nast.

<sup>85</sup> B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, LEX/el. 2017.

<sup>86</sup> Ibidem.

<sup>87</sup> Ibidem.

<sup>88</sup> R. Wiśniewski, *Etyka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 555–556.

z tradycją katolicką tzw. siedem grzechów głównych wystarczy, aby zdiagnozować „uchybień” dzisiejszej legislacji<sup>89</sup>, w tym także podatkowej<sup>90</sup>. Według A. Kidyby należy jeszcze pamiętać o ósmym grzechu, znanym we wschodnim chrześcijaństwie jako „acedia”, czyli traktowanie jako zwyczajnego czegoś, do czego powinno się czuć niechęć<sup>91</sup>. Przekładając ten „grzech” na grunt polskiej legislacji, wydaje się, że jest nim dziś „wypadkowa” tzw. obłądy polityczno-legislacyjnej wraz z chuligaństwem prawnym i serwilizmem<sup>92</sup>. Nie można przecież akceptować poczynań ustawodawczych, zgodnie z którymi opłaty mające wszystkie cechy podatku z różnych powodów, a zwłaszcza polityczno-fiskalnych, nie są nazywane podatkami<sup>93</sup>.

Reasumując, ustawodawca musi być konsekwentny – jeżeli daną daninę publiczną nazywa opłatą, to powinna ona mieć odpłatny charakter<sup>94</sup>. W przeciwnym razie jest to rozwiązanie prawne wadliwe, m.in. z punktu widzenia techniki legislacyjnej oraz zaufania podatników do stanowionego prawa<sup>95</sup>. Co więcej, ukazuje ono, że intencją normodawcy jest dokonanie zabiegu prawnego polegającego na „ukryciu rzeczywistego charakteru świadczenia podatkowego”<sup>96</sup>. W takim razie jeżeli ustawodawca stanowi „złe prawo podatkowe”, pozbawione moralności, to co mają uczynić podmioty zobowiązane do uiszczania danin publicznych?<sup>97</sup> Czekać beczynnienie do kolejnych wyborów parlamentarnych, z nadzieją poprawy? Z tym pytaniem autor niniejszej publikacji pozostawia każdego podatnika, przypominając, że jeżeli opłata „nie wykazuje żadnego powiązania z wzajemnym świadczeniem państwa (jednostki samorządu terytorialnego), jest wówczas faktycznie podatkiem, nawet jeśli nie jest tak nazywana”<sup>98</sup>.

<sup>89</sup> A. Kidyba, *Osiem grzechów...*, s. D2.

<sup>90</sup> Por. I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 3, s. 63, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>

<sup>91</sup> A. Kidyba, *Osiem grzechów...*, s. D2–D3.

<sup>92</sup> Ibidem, s. D3; I. Nowak, *Krajowa Administracja Skarbowa...*, s. 63.

<sup>93</sup> Szerzej B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 132–133.

<sup>94</sup> C. Kosikowski, *Podstawowe pojęcia podatkowe*, [w:] *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowski, Warszawa 1998, s. A/14.

<sup>95</sup> W. Miemiec, P. Borszowski, *Pojęcie podatku...*, s. 23–24.

<sup>96</sup> J. Gliniecka, *Opłaty publiczne*, [w:] *System prawa...*, s. 885.

<sup>97</sup> J. Małecki, *Charakterystyka ogólna stosowania prawa podatkowego*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010, s. 502–503.

<sup>98</sup> J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, s. 16. W doktrynie prawa podatkowego można spotkać się również z określeniami „kryptopodatek” i „quasi-podatek” – zob. G. Liszewski,

„Rządy niczego się tak szybko jeden od drugiego nie uczą, jak sztuki wyciągania ludowi pieniędzy z kieszeni”<sup>99</sup>. Tę *sui generis* „racjonalizację” systemu podatkowego, zmierzającą do ukrywania pod różnoraką nazwą opłat *de facto* podatków, należy postrzegać jako wypaczony model polityki podatkowej (finansowej), nastawiony wyłącznie na realizację celów *stricte* fiskalnych<sup>100</sup>. Warto w tym miejscu przypomnieć, że podstawową płaszczyzną, na której realizowana jest polityka podatkowa (finansowa), jest tworzenie prawa podatkowego<sup>101</sup>, gdzie proces legislacji jest bardziej skomplikowany niż w przypadku pozostałych dziedzin prawa i dlatego kluczowe znaczenie ma w nim przestrzeganie modelu racjonalnego tworzenia prawa<sup>102</sup>. Niestety, ukrywanie różnego rodzaju podatków pod nazwą opłat dobitnie świadczy, że prawodawca podatkowy od lat sprzeniewierza się zasadom prawidłowej legislacji<sup>103</sup>, m.in. poprzez upolitycznienie procesu legislacyjnego<sup>104</sup> (tzw. zjawisko politycznej instrumentalizacji prawodawstwa podatkowego)<sup>105</sup>. Jak wskazał A. Kidyba: „nieczystość polityczna zmieniła się w nieczystość legislacyjną”<sup>106</sup>, ponieważ opłaty stały się „bardzo wygodną, z punktu widzenia władzy, alternatywą dla podatków: nie wzbudzają zbyt negatywnych emocji w społeczeństwie”<sup>107</sup>, które *de facto* jest

*Wstęp*; tenże, *Opłaty w polskim systemie prawa*, [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 12 i 257.

<sup>99</sup> A. Smith, *O bogactwie narodów*, za B. Brzezińskim, *Wprowadzenie...*, s. 89.

<sup>100</sup> Zob. J. Serwacki, *Polityka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 529 i nast.

<sup>101</sup> *Ibidem*, s. 530 i nast.

<sup>102</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, „Dziwactwa” legislacji podatkowej, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992, s. 141 i nast.

<sup>103</sup> Szerzej A. Gomułowicz, *Prawodawstwo podatkowe a badania postlegislacyjne*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc, Lublin 2007, s. 21 i nast.; zob. także E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006; C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Warszawa 2006; tenże, *Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.

<sup>104</sup> Zob. C. Kosikowski, *Stabilność prawa podatkowego*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Lublin 2004, s. 13 i nast.

<sup>105</sup> A. Gomułowicz, *Prawodawstwo podatkowe...*, s. 24.

<sup>106</sup> A. Kidyba, *Osiem grzechów...*, s. D2.

<sup>107</sup> G. Liszewski, *Wstęp*, s. 12.



niezorientowane w liczbie istniejących w kraju opłat, a tym bardziej w tym, że mają one charakter danin podatkowych. Ponadto ustanawianie opłat w aktach prawnych niemających nic wspólnego z prawem daninowym stało się „wytrychem” do omijania „konstytucyjnego nakazu wprowadzania do systemu prawa świadczeń podatkowych wyłącznie w formie ustawy”<sup>108</sup>.

Praktyka dążenia za wszelką cenę do maksymalizacji dochodów budżetowych oznacza naruszanie podstawowych zasad prawa podatkowego, prowadząc tym samym do fiskalizmu destrukcyjnego dla gospodarki oraz biernych podmiotów stosunku podatkowoprawnego<sup>109</sup>. Truizmem jest więc twierdzenie, że określenie daniny publicznej jako podatku czy opłaty ma znaczenie tylko czysto semantyczne<sup>110</sup>. Takie postępowanie jest wyłącznie instrumentalnym potraktowaniem prawa podatkowego przez ustawodawcę, a w rzeczywistości przez polityków, którzy bezrefleksyjnie „depczą” wypracowywaną latami kulturę prawną oraz reguły poprawnej legislacji<sup>111</sup>, dążąc wyłącznie do maksymalizacji wpływów budżetowych<sup>112</sup>. Innymi słowy, *fiscus non erubescit*<sup>113</sup>, ponieważ „brak poczucia odpowiedzialności za prawidłowe i legalne tworzenie [...] prawa podatkowego jest nadużyciem władzy państwowej”<sup>114</sup>, która *nolens volens* „jest w stanie skonsumować każdą ilość dostarczonych [...] środków, a [...] włodarze nie cofną się przed żadnym rozwiązaniem [...] aby [...] zasoby powiększyć”<sup>115</sup>. Adekwatny w tym przypadku będzie użyty przez B. Brzezińskiego zwrot „oklepywanie”<sup>116</sup> podatników, który w analizowanej sytuacji polega na leksykalnym „rozwadnianiu” zastanych w prawie podatkowym kwestii pojęciowych w obszarze

<sup>108</sup> Ibidem.

<sup>109</sup> W. Nykiel, *Budżet...*, s. 54.

<sup>110</sup> Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 5 marca 2014 r., sygn. I SA/Go 51/14, CBOSA; zob. W. Wójtowicz, *Definicja podatku*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2017, s. 7.

<sup>111</sup> Zob. B. Brzeziński, *Reformy podatkowe...*, s. 11.

<sup>112</sup> J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, s. 16 i nast.

<sup>113</sup> A. Pikulska-Radomska, *Fiscus non erubescit. O niektórych italskich podatkach rzymskiego pryncypatu*, Łódź 2013, s. 135, <https://doi.org/10.18778/7525-887-5>

<sup>114</sup> C. Kosikowski, *Podatek jako instytucja ustrojowoprawna*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992, s. 29.

<sup>115</sup> A. Pikulska-Radomska, *Fiscus non erubescit...*, s. 135.

<sup>116</sup> B. Brzeziński, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r.*, sygn. I SA/Bd 101/20, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 2.

stosowanego przez ustawodawcę zamiennie nazewnictwa „opłata” zamiast „podatek”, m.in. jako przejaw niekonsekwencji terminologicznej<sup>117</sup>. Uprawnione jest więc twierdzenie W. Łączkowskiego, że „przepisy niesprawiedliwe pozostają tylko przepisami, które nie nabyły godności prawa”<sup>118</sup>, a w szczególności w sytuacji, gdy zostały uchwalone przez polityków wierzących w tzw. nieomylną i upolitycznioną regułę parlamentarno-większościową<sup>119</sup>, forsowaną przez rządzącą formację (koalicję), której działania mogą doprowadzić do destrukcji państwa i jego demokratycznych fundamentów<sup>120</sup>. Przypomina to „analogię do sytuacji rozbitków morskich, którzy wyrzucili za burtę kompas i w celu określenia kierunków geograficznych podejmują rozpaczliwe próby ich wskazania poprzez głosowanie. Jest to wprawdzie bardzo demokratyczna metoda, ale czy rzeczywiście północ będzie tam, gdzie zadecydowała o tym większość”<sup>121</sup>? Następstwem wiary w powyższą podatkowo-legislacyjną utopijną filozofię jest konieczność stworzenia/napisania od nowa właściwie wszystkich podatkowych tekstów aktów normatywnych ze względu na stopień ich dekompozycji<sup>122</sup>. Postawić należy pytanie: „Ale kto miałby tego dokonać?”. I tym razem należy odwołać się do postulatu W. Łączkowskiego, aby wprowadzić do przepisów związanych z prawem wyborczym wysokie wymogi stawiane kandydatom do władz prawodawczych, a przede wszystkim przesłanki związane z kompetencjami merytorycznymi oraz etycznymi<sup>123</sup>.

<sup>117</sup> B. Brzeziński, *Opłaty*, [w:] *Prawo finansowe*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2000, s. 192.

<sup>118</sup> W. Łączkowski, *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty. Książka wydana z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr hab. Andrzeja Komara*, red. J. Małecki, Poznań 1998, s. 107.

<sup>119</sup> Zob. A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003, s. 12 i nast.

<sup>120</sup> A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*.

<sup>121</sup> W. Łączkowski, *Prawo naturalne a prawo stanowione. Uwagi prawnika*, „Ethos” 1999, nr 1–2, s. 180; zob. także I. Nowak, *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, s. 13, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>

<sup>122</sup> Szerzej B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Poprawa efektywności polskiego systemu podatkowego w świetle zasad polityki podatkowej i tworzenia prawa*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2020, nr 6, s. 429 i nast.

<sup>123</sup> W. Łączkowski, *Ograniczenia prawa stanowionego*, [w:] *W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności Profesora Jana Gluchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, red. A. Dębiński, A. Pomorska, P. Smoleń, Lublin 2010, s. 81.

Powyższe rozważania zachęciły autora do postawienia końcowego, raczej retorycznego pytania: „Czy podatnicy jeszcze uwierzą w swego rodzaju sprawnie działający system podatkowo-nakazowo-rozdzielczy?” – a w szczególności w przypadku pakietu ustaw uchwalonego w ramach tzw. Podatkowego Polskiego Ładu<sup>124</sup>, który 1 stycznia 2022 r. zaskoczył wszystkich z siłą niszczycielskiego huraganu. Jednakże czołowi przedstawiciele Ministerstwa Finansów, Krajowej Administracji Skarbowej, Ministerstwa Rodziny i Polityki Społecznej z Premierem Rzeczypospolitej Polskiej na czele uspokajają niedowierzających klientów<sup>125</sup>/obywateli/podatników, podnosząc m.in., że Polski Ład został zaprojektowany z myślą o przyszłości Polski i Polaków<sup>126</sup>, jako wielki krok naprzód<sup>127</sup> i najbardziej ambitna solidarnościowa reforma systemu podatkowego w ciągu ostatnich 30 lat<sup>128</sup>, która wprowadza „nasz system podatkowy w XXI wiek, równając go z najnowocześniejszymi systemami podatkowymi w Europie”<sup>129</sup>. Dodają także, że dobro obywateli jest dla nich najważniejsze i robią wszystko, aby chronić Polaków (i ich portfele) przed skutkami inflacji<sup>130</sup>, jednocześnie deklarując,

<sup>124</sup> Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r., poz. 2105 ze zm.).

<sup>125</sup> W ostatnim czasie podejmowane są także różnorakie działania populistyczno-propagandowe wobec podatników, „namiętnie” nazywanych przez kierownictwo Ministerstwa Finansów oraz Krajowej Administracji Skarbowej klientami, których celem jest podobno zaspokojenie zainteresowania opinii publicznej skutkami reform związanych z Polskim Ładem – zob. przykładowe informacje na stronie Ministerstwa Finansów, pt. *Polski Ład – informacja dla księgowych*, <https://www.gov.pl/web/kas/polski-lad-informacja-dla-ksiegowych> (dostęp: 16.01.2022).

<sup>126</sup> Zob. M. Małąg, Minister Rodziny i Polityki Społecznej – Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *90 proc. emerytów i rencistów skorzysta na Polskim Ładzie*, 2021, <http://www.gov.pl/web/finanse/90-emerytow-i-rencistow-skorzysta-na-polskim-ladzie> (dostęp: 16.01.2022).

<sup>127</sup> Zob. T. Kościński, Minister Finansów – Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Podatkowy Polski Ład – nowe rozwiązania już od 1 stycznia*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad--nowe-rozwiazania-juz-od-1-stycznia> (dostęp: 16.01.2022).

<sup>128</sup> Zob. M. Morawiecki, Premier RP – Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Korzystne zmiany w Polskim Ładzie – projekt Ustawy już gotowy*, 2022, <https://www.gov.pl/web/finanse/korzystne-zmiany-w-polskim-ladzie--projekt-ustawy-juz-gotowy> (dostęp: 16.01.2022).

<sup>129</sup> Zob. J. Sarnowski, Wiceminister Finansów – Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Działania MF i KAS w 2021 roku*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku> (dostęp: 16.01.2022).

<sup>130</sup> Zob. M. Małąg, Minister Rodziny i Polityki Społecznej – Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Minister Małąg o ochronie dla odbiorców gazu: Zadbaliśmy o placówki z zakresu*

że mamy stabilną sytuację finansów publicznych<sup>131</sup>, na której w ostatnich latach korzystają m.in. samorządy<sup>132</sup>.

Zapewne S. Kisielewski rzekłby: „jak to władza bohatersko walczy z trudnościami, które sama wygenerowała” (sic!). Daje to impuls do dalszych rozważań w tym obszarze, ale już w odrębnym opracowaniu.

## BIBLIOGRAFIA

- Adam L., *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962.
- Antonów D., *Oplata skarbowa w polskim porządku prawnym*, LEX/el. 2017.
- Antonów D., *Szczególne opłaty administracyjne*, Wrocław 2017.
- Bień-Kacała A., *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005.
- Borodo A., *Polskie prawo finansowe. Zarys ogólny*, Toruń 2014.
- Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Oplata eksploatacyjna jako danina publiczna*, [w:] *Prawo i administracja dla regionu. Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskal, Wałbrzych 2015.
- Brzeziński B., *Danina publiczna*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, t. XI: *Prawo finansowe*, Warszawa 2017.
- Brzeziński B., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r.*, sygn. I SA/Bd 101/20, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 2.
- Brzeziński B., *Kilka uwag o polityce podatkowej*, [w:] *Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga Dedykowana Pamięci Profesora Jerzego Lubowieckiego*, red. C. Kosikowski, Białystok 2013.
- Brzeziński B., *Kompetencje prawotwórcze rad narodowych w dziedzinie podatków i opłat*, Toruń 1989.
- Brzeziński B., *Oplaty*, [w:] *Prawo finansowe*, red. W. Wójtowicz, Warszawa 2000.
- Brzeziński B., *Opodatkowanie niepożądanego społecznie konsumpcji. Wprowadzenie do tematyki*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.01>
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Reformy podatkowe – teoria i doświadczenia polskie*, [w:] *Systemowa reforma podatków dochodowych. Konferencja pod honorowym patronatem Ministra Finansów oraz patronatem naukowym Prof. dr hab. Bogumiła Brzezińskiego i Prof. dr hab. Włodzimierza Nykiela*, Warszawa 2009.
- Brzeziński B., *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.

*polityki społecznej*, 2022, <https://www.gov.pl/web/rodzina/minister-malag-o-ochronie-dla-odbiorcow-gazu-zadbalismy-o-placowki-z-zakresu-polityki-spoecznej> (dostęp: 16.01.2022).

<sup>131</sup> Zob. P. Patkowski, Wiceminister Finansów – Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Działania MF i KAS...*

<sup>132</sup> Zob. S. Skuza, Wiceminister Finansów – *ibidem*.

- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Brzeziński B., Morawski W., *Opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska a przepisy Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 1999, nr 3–4.
- Brzeziński B., Olesińska A., *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2016.
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Poprawa efektywności polskiego systemu podatkowego w świetle zasad polityki podatkowej i tworzenia prawa*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2020, nr 6.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, cz. 1, Toruń 2007.
- Budziarek M., *Pojęcie podatku. Elementy konstrukcyjne podatku. Źródła prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, t. 1, Łódź 2014.
- Czaja-Hliniak I., *Opłaty i dopłaty publiczne w Polsce międzywojennej*, Kraków 2013.
- Drozdowski E., *Podatek cukrowy, czyli o zasadzie prawidłowej legislacji i prawdopodobnym braku konsekwencji jej naruszenia*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 8.
- Eteł L., *Pojęcie podatku*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. L. Eteł, Warszawa 2005.
- Gajl N., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980.
- Gajl N., *Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich*, Warszawa 1995.
- Gliniecka J., *Fiskalna i pozafiskalne funkcje opłat jako władczej formy dochodów publicznych*, [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, Wrocław 2009.
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Gdańsk 2007.
- Gliniecka J., *Opłaty publiczne*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Eteł, t. III, Warszawa 2010.
- Gliniecka J., *W kwestii opłat publicznych jako elementu systemu dochodów samorządowych*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, red. H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2005.
- Glumińska-Pawlic J., *Ogólna charakterystyka danin niepodatkowych*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Eteł, t. III, Warszawa 2010.
- Gomułowicz A., *Konstytucyjny aspekt stanowienia obowiązków podatkowych*, [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020.
- Gomułowicz A., *Podatek a opłata*, [w:] *Podatki i prawo podatkowe*, red. A. Gomułowicz, D. Mączyński, LEX/el. 2016.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, LEX/el. 2013.
- Gomułowicz A., *Podatnik a państwo*, [w:] *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrumenty fiskalizmu?*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2005.
- Gomułowicz A., *Prawodawstwo podatkowe a badania postlegislacyjne*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2007.
- Gomułowicz A., *System podatkowy*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010.

- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003.
- Gomułowicz A., Małecki J., „Dziwactwa” legislacji podatkowej, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992.
- Jaśkiewiczowa J., *Prawo finansowe*, Gdańsk 1988.
- Kalinowski M., *Podmioty biernie stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019.
- Kalinowski M., *Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996.
- Kidyba A., *Osiem grzechów głównych*, „Dziennik Gazeta Prawna – Poradnik”, 16 lutego 2021, nr 31(5439).
- Komar A., Łączkowski W., *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1985.
- Kosikowski C., *Podatek jako instytucja ustrojowoprawna*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992.
- Kosikowski C., *Podstawowe pojęcia podatkowe*, [w:] *Encyklopedia podatkowa*, red. C. Kosikowski, Warszawa 1998.
- Kosikowski C., *Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.
- Kosikowski C., *Stabilność prawa podatkowego*, [w:] *Polski system podatkowy. Założenia a praktyka*, red. A. Pomorska, Lublin 2004.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa. Geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Warszawa 2006.
- Kukulski Z., *Rodzaje podatków*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014.
- Kukulski Z., Strzelec D., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Liszewski G., *Oplaty w polskim systemie prawa*, [w:] *Oplaty samorządowe w Polsce*, red. G. Liszewski, Białystok 2010.
- Liszewski G., *Wstęp*, [w:] *Oplaty samorządowe w Polsce – problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010.
- Łączkowski W., *Granice opodatkowania*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992.
- Łączkowski W., *Ograniczenia prawa stanowionego*, [w:] *W służbie nauki prawa finansowego. Jubileusz obecności Profesora Jana Głuchowskiego w Katedrze Finansów i Prawa Finansowego Katolickiego Uniwersytetu Lubelskiego Jana Pawła II*, red. A. Dębiński, A. Pomorska, P. Smoleń, Lublin 2010.
- Łączkowski W., *Prawo naturalne a prawo stanowione. Uwagi prawnika*, „Ethos” 1999, nr 1–2.
- Łączkowski W., *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty. Książka wydana z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr hab. Andrzeja Komara*, red. J. Małecki, Poznań 1998.
- Małecki J., *Charakterystyka ogólna stosowania prawa podatkowego*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010.
- Małecki J., *Z problematyki opłaty skarbowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, nr 4.
- Mariański A., *Komentarz do art. 6 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.

- Mastalski R., *Definicja legalna podatku*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11.
- Mastalski R., *Komentarz do art. 6*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2017.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Matarewicz J., *Wybrane zagadnienia dotyczące nowej opłaty cukrowej obowiązującej od 1.1.2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12, *Legalis/el.*
- Miemiec W., Borszowski P., *Pojęcie podatku i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe z kasusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018.
- Mirek I., *Pojęcie podatku w Niemczech – konstytucyjnoprawne, ustawowe, orzecznicze, doktrynalne*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.02>
- Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, red. L. Etel, Białystok 2017.
- Nowak I., *120 radców skarbowych jako „elita” Krajowej Administracji Skarbowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.007>
- Nowak I., *Krajowa Administracja Skarbowa w świetle „standardów” stanowionego prawa oraz polityki kadrowo-płacowej – uwagi krytyczne*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2021, nr 3, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2021.008>
- Nowak I., *Opłata skarbową*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, red. M. Sęk, t. 3, Łódź 2014.
- Nykiel W., *Budżet a normy prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2021, t. 118.
- Nykiel W., *Podatek – zagadnienia ogólne*, [w:] *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018.
- Nykiel W., *Pojęcie i elementy konstrukcji podatku*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014.
- Nykiel W., *Pojęcie i konstrukcja podatku*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Etel, t. III, Warszawa 2010.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W., Wilk M., *Tendencje rozwojowe prawa podatkowego*, [w:] *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, LEX/el. 2006.
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Legalis/el.* 2002.
- Ostrowski K., *System podatkowy PRL. Skrypt dla studentów wydziału prawa i studium administracyjnego*, Kraków 1971.
- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, LEX/el. 2017.
- Pikulska-Radomska A., *Fiscus non erubescit. O niektórych włoskich podatkach rzymskiego pryncypatu*, Łódź 2013, <https://doi.org/10.18778/7525-887-5>
- Podatki i opłaty lokalne – czas na zmiany*, red. L. Etel, R. Dowgier, Białystok 2013.

- Popławski M., *Komentarz do art. 3. o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, LEX/el. 2021.
- Ruśkowski E., *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.
- Sawicka K., *Charakter oraz konstrukcja prawna opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi*, [w:] *Prawo i administracja dla regionu. Zagadnienia prawne, ekonomiczne i społeczne*, red. P. Borszowski, P. Szymaniec, T. Moskał, Wałbrzych 2015.
- Serwacki J., *Polityka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *90 proc. emerytów i rencistów skorzysta na Polskim Ładzie*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/90-emerytow-i-rencistow-skorzysta-na-polskim-ladzie> (dostęp: 16.01.2022).
- Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Działania MF i KAS w 2021 roku*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/dzialania-mf-i-kas-w-2021-roku> (dostęp: 16.01.2022).
- Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Minister Małag o ochronie dla odbiorców gazu: Zadbalismy o placówki z zakresu polityki społecznej*, 2022, <https://www.gov.pl/web/rodzina/minister-malag-o-ochronie-dla-odbiorcow-gazu-zadbalismy-o-placowki-z-zakresu-polityki-spoecznej> (dostęp: 16.01.2022).
- Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Podatkowy Polski Ład – nowe rozwiązania już od 1 stycznia*, 2021, <https://www.gov.pl/web/finanse/podatkowy-polski-lad--nowe-rozwiazania-juz-od-1-stycznia> (dostęp: 16.01.2022).
- Serwis Rzeczypospolitej Polskiej, *Polski Ład – informacja dla księgowych*, <https://www.gov.pl/web/kas/polski-lad-informacja-dla-ksiegowych> (dostęp: 16.01.2022).
- Tegler E., *Funkcje systemu podatkowego*, [w:] *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, red. C. Kosikowski, T. Dębowska-Romanowska, Łódź 1992.
- Wantoch-Rekowski J., *Opłaty publiczne*, [w:] *Wielka encyklopedia prawa*, red. B. Brzeziński, H. Litwińczuk, Z. Ofiarski, t. XI: *Prawo finansowe*, Warszawa 2017.
- Werner A., Wierzbicki J., *Dysfunkcje prawotwórstwa podatkowego – pokusa nadużycia i iluzja fiskalna w działalności władz polskich*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 9, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0015.2920>
- Wiśniewski R., *Etyka podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Wójtowicz W., *Daniny publiczne*, [w:] *System prawa finansowego. Prawo daninowe*, red. L. Eteł, t. III, Warszawa 2010.
- Wójtowicz W., *Definicja podatku*, [w:] *Prawo podatkowe*, red. P. Smoleń, W. Wójtowicz, Warszawa 2017.
- Wójtowicz W., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1995.
- Zdzitowiecki J., *System podatkowy*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1961, nr 1.



## TAXES CALLED CHARGES IN THE NAME OF MAXIMISING BUDGET REVENUES – OUTLINE OF ISSUES

**Summary.** The aim of this publication is to present the dysfunction that the Polish legislator (in this role de facto politicians) has had for many years in the inadequate use of the nomenclature in the space of public and legal tributes for the term tax and fee. For the above research purpose the author has used, in principle, the doctrinal views according to which the use of the name fee for benefits fulfilling all the characteristics of a tax is undoubtedly worthy of unambiguous criticism. All this is done in order to obtain budgetary revenues by concealing subsequent taxes under the name of fees so as not to arouse negative emotions among citizens,  *nolens volens*  future voters, and representatives of the faithful electorate.

**Keywords:** tax, fee, legislature, policy, equivalency