

1. Ustawa o opłacie skarbowej

z dnia 16 listopada 2006 r. (Dz.U. Nr 225, poz. 1635)

Tekst jednolity z dnia 12 października 2016 r. (Dz.U. 2016, poz. 1827)

Spis treści

	Art.
Rozdział 1. Przedmiot opłaty skarbowej	1–4
Rozdział 2. Obowiązek zapłaty opłaty skarbowej oraz podmioty zwolnione od opłaty skarbowej	5–7
Rozdział 3. Zapłata i zwrot opłaty skarbowej	8–11
Rozdział 4. Właściwość organów podatkowych	12
Rozdział 5. Zmiany w przepisach obowiązujących	13–18
Rozdział 6. Przepisy przejściowe i końcowe	19–21

Wprowadzenie

1. Opłata skarbowa nie jest traktowana jako podatek. Sama Konstytucja RP rozróżnia pojęcia „podatek” i „inne daniny publiczne” mieszczące się w zakresie znaczącym zwrotu „ciężary i świadczenia publiczne”. Zgodnie z art. 217 Konst, nakładanie podatków, innych danin publicznych, określenie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Stosownie do art. 84 Konst, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Rozróżnienie to oznacza, że na gruncie prawa polskiego pojęcie „podatek” nie obejmuje „innych danin publicznych” (łącznie ciężarów i świadczeń publicznych), w tym opłaty skarbowej. Podatek i opłata skarbowa to dwie odmienne formy świadczeń publicznych, przybierające postać świadczeń pieniężnych ponoszonych przez obowiązane do tego osoby.

1. Ustawa o opłacie skarbowej

Rozróżnienie takie widoczne jest również na tle unormowania Ordynacji podatkowej. Opłata skarbowa nie została zaliczona do podatków w treści art. 2 § 1 pkt 1 i 3 w zw. z art. 3 pkt 3 OrdPU. Opłata skarbowa nie jest więc podatkiem w rozumieniu Ordynacji podatkowej ani opłatą, o której mowa w art. 2 § 1 pkt 1 tej ustawy.

Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej (art. 6 OrdPU). Opłata skarbowa nie jest świadczeniem nieodpłatnym, gdyż w zamian za jej uiszczenie, podmiot ją ponoszący ma prawo żądać od oznaczonego organu konkretnego świadczenia. Opłaty skarbowe są bowiem związane z dokumentami lub czynnościami (usługami) odpowiednich organów (państwowych lub samorządowych), podejmowanymi na wniosek lub w interesie podmiotów wymienionych w ustawie. Opłata skarbowa różni się od innych „opłat publicznych” tym, że uregulowana została w odrębnej ustawie i dotyczy wyłącznie określonych w niej czynności i dokumentów, zaś jej przedmiot, stawkę i zwolnienia prawodawca zawarł w załączniku do ustawy mającym taką samą moc prawną, jak sama ustawa. Przedmiotowy załącznik spełnia standardy określone w § 29 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20.6.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 283), skoro w ustawie o opłacie skarbowej istnieje wyraźne odesłanie do załącznika ze wskazaniem zakresu regulacji tam przewidzianej (art. 4 OpłSkarbU). Oznacza to, że wymieniona w załączniku opłata skarbowa, m.in. od zaświadczenia, i jej stawka stanowi wyraz woli ustawodawcy, ma moc przepisu rangi ustawowej.

Skoro opłata skarbowa nie jest podatkiem i nie jest tożsama z innymi opłatami, to nie może być traktowana jako podatek czy też, z uwagi na jej wysokość, nie może stanowić daniny publicznej „o charakterze podatkowym”. Opłata skarbowa, będąca ekwiwalentem za wydanie dokumentu, dokonanie czynności lub jej stwierdzenie dokumentem, nie nabiera cech podatku dopóty, dopóki nie zostanie zakwestionowany jej odpłatny charakter (wyr. WSA w Gliwicach z 10.2.2010 r., I SA/GI 661/09, Legalis).

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 10.12.2002 r. (P 6/02, OTK-A 2002, Nr 7, poz. 91) wskazał, że opłaty publicznoprawne pobierane są w związku z wyraźnie wskazanymi usługami i czynnościami organów państwowych lub samorządowych, które są dokonywane

w interesie konkretnych podmiotów. Stanowią zatem swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia oferowanego przez podmiot prawa publicznego.

Wskazać również należy, że czynności, za które jest pobierana opłata skarbową, dokonywane są wyłącznie na wniosek i w interesie wnioskodawcy. Zaświadczenie służy jako dowód do ustalenia praw i obowiązków ich adresatów. Opłata skarbową nie jest natomiast związana z wartością towaru, a stanowi koszt czynności dokonywanej przez organ.

W uzasadnieniu do projektu obecnie obowiązującej ustawy o opłacie skarbowej wskazano, że ustawodawca „zakłada ograniczenie przedmiotu opłaty skarbowej wyłącznie do czynności wykonywanych przez organy administracji publicznej oraz zapewnienie ekwiwalentności tej opłaty (ściślejsze powiązanie jej wysokości z pracochłonnością i kosztami, które powstają po stronie organu administracji publicznej, który wykonuje czynności podlegające opłacie skarbowej)” (Druk sejmowy Nr 737 z 26.6.2006 r., V kadencja Sejmu).

Dla określenia przypadków, w których powstaje obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej, konieczna jest analiza przepisów ustawy o opłacie skarbowej, z których wynika przedmiot opłaty skarbowej, podmioty zobowiązane do jej zapłaty, moment powstania tego obowiązku oraz wyłączenia przedmiotowe i podmiotowe, jak i zwolnienie.

Brak równości stron stosunku publicznoprawnego (podatkowoprawnego) łączącego podatnika i państwo, w ramach którego podatnik pozostaje we władztwie państwa, które w drodze tworzonego prawa jednostronnie kreuje i kształtuje obowiązki płatnicze podmiotów znajdujących się pod jego władztwem, znajdują odzwierciedlenie w zasadach interpretacji tych przepisów. Wypada przypomnieć, że władztwo daninowe państwa nad podmiotami obowiązanymi sprowadza się do ingerencji w prawo własności i ograniczone prawa rzeczowe tych ostatnich; jest ograniczeniem tych praw w celu zapewnienia państwu środków pieniężnych koniecznych do wykonywania jego funkcji.

Władztwo to nie jest jednak absolutne. Ograniczenia prawotwórczej roli państwa w zakresie kształtowania obowiązków daninowych, tak w odniesieniu do sposobu tworzenia prawa, jak i do jego treści, zostały wyrażone w Konstytucji RP. Pełnią one funkcję ochronną i gwarancyjną wobec wartości uznanych w jej treści. Stanowią zatem system ograniczania i kontroli władztwa daninowego państwa i jego ingerencyjnego działania w sferę własności podmiotów obowiązanych

1. Ustawa o opłacie skarbowej

nych. Przywołać trzeba w porządku odpowiadającym ograniczeniom sposobów tworzenia i treści prawa daninowego odpowiednie przepisy Konstytucji RP, w tym jej art. 217. Zgodnie natomiast z art. 32 ust. 1 Konst, wszyscy są wobec prawa równi (zd. 1); wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne (zd. 2). Z kolei według art. 84 tego samego aktu prawnego, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Pierwszy z przywołanych przepisów konstytucyjnych wprowadził do polskiego systemu prawnego zasadę ustawowej regulacji elementów konstrukcyjnych obowiązku daninowego, w tym ulg. Oznacza ona, że enumeratywnie wskazane w art. 217 Konst elementy stosunku publicznoprawnego, w tym ulgi podatkowe, nie mogą być wprowadzane ani kształtowane w drodze aktów prawnych innych niż ustawa. Zastrzeżenie to dotyczy również uznawania i kształtowania ulg w drodze interpretacji przepisów ustawy w ramach sądowej kontroli działania organów administracji podatkowej. Dlatego w ramach interpretacji przepisów prawa publicznego pierwszoplanowe i dominujące znaczenie ma wykładnia językowa (gramatyczna, literalna) dająca pierwszeństwo tekstowi prawa (ustawy). Użytemu w tekście ustawy terminowi trudniej jest przypisać w ramach władczego stosowania prawa znaczenie, którego w sposób obiektywny, w oparciu o interpretację autentyczną (ustawowe: słowniczek lub definicje) lub interpretację językową (słownik języka polskiego) nie można sformułować. Jednocześnie dzięki temu łatwiej jest przewidzieć zakres ingerencji państwa w prawo własności prywatnej w drodze poboru opłaty skarbowej i chronić podmiot obowiązany do jej zapłaty przed nadużyciami władzy państwowej, z powołaniem się na słowa władzy ustawodawczej, tj. słowa ustawy.

W drodze drugiego z zacytowanych wyżej przepisów doszło do ukonstytuowania tak dla prawa daninowego, jak i całego systemu prawa Rzeczypospolitej Polskiej, zasady równości wobec prawa, w tym wobec stosowania tego prawa przez organy władzy publicznej.

Trzeci natomiast przepis jest sformułowaniem zasady powszechności ponoszenia ciężarów publicznych, której znaczenie dla systemu daninowego, powszechnie akceptowane w orzecznictwie sądowoadministracyjnym i literaturze przedmiotu, sprowadza się do wyłączenia rozszerzającej interpretacji przepisów prawa wprowadzających wyjątki od ogólnej normy obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej.

Gwoli przypomnienia, przepisy Konstytucji RP i wywodzone z nich zasady mają nadrzędne znaczenie w ramach polskiego systemu prawa i stanowią wzorzec dla treści źródeł prawa niższej od Konstytucji RP rangi oraz dyrektywę wykładni obowiązującego prawa.

Pierwszoplanową rolę w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego pełni wykładnia językowa. Dopiero niejednoznaczny rezultat tej wykładni może być weryfikowany lub modyfikowany w drodze innych metod wykładni, w tym celowościowej, systemowej lub historycznej. W żadnym natomiast przypadku nie jest dopuszczalne w systemie prawa podatkowego stosowanie do stanu faktycznego wyniku wykładni celowościowej, systemowej lub historycznej przepisu prawa podatkowego, jeżeli – nawet w przypadku prawidłowego ich przeprowadzenia – stoją one w opozycji do rezultatu wykładni językowej (gramatycznej).

Jeśli chodzi o stosowanie Ordynacji podatkowej w sprawach opłaty skarbowej, to zgodnie z art. 3 OrdPU, ilekroć mowa jest w niej o podatkach, rozumie się przez to również opłaty. Z art. 4 OrdPU wynika zaś, że obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Jakkolwiek art. 6 OpłSkarbU literalnie stanowi o powstaniu obowiązku zapłaty opłaty skarbowej, to jednak w kontekście wskazanych przepisów Ordynacji podatkowej, regulacja ta odnosi się do kwestii powstania obowiązku podatkowego w tej opłacie, co uzasadnia stosowanie w postępowaniu dotyczącym opłaty skarbowej przepisów Ordynacji podatkowej.

Rozdział 1. Przedmiot opłaty skarbowej

Art. 1. [Zakres przedmiotowy]

1. Opłacie skarbowej podlega:

- 1) w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej:**
 - a) dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek,**
 - b) wydanie zaświadczenia na wniosek,**
 - c) wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji);**
- 2) złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii – w spra-**

wie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym.

2. Opłacie skarbowej podlega również dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia oraz zezwolenia (pozwolenia) przez podmiot inny niż organ administracji rządowej i samorządowej, w związku z wykonywaniem zadań z zakresu administracji publicznej, a także złożenie w takim podmiocie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii.

Spis treści

	Nb
1. Wprowadzenie	1
2. Czynności organów administracji publicznej	2
3. Dokonanie czynności urzędowej	3
4. Sprawa indywidualna	4
5. Zmiana zezwolenia	5
6. Zaświadczenia	6
7. Decyzja w sprawie ulgi podatkowej	7
8. Zezwolenie na przewóz zwierząt na własne potrzeby	8
9. Decyzje zezwalające na prowadzenie robót przez wały przeciwpowodziowe	9
10. Tryb wydania poświadczenia bezpieczeństwa	10
11. Zezwolenie na tymczasowe przechowywanie	11
12. Decyzje Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki	12
13. Pełnomocnictwo i prokura	13
14. Zwrot pełnomocnictwa	14
15. Prawidłowość pełnomocnictwa lub prokury	15
16. Dokument przesłany faksem	16
17. Dokument stwierdzający udzielenie prokury	17
18. Złożenie dokumentu pełnomocnictwa lub prokury w postępowaniu egzekucyjnym	18
19. Postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego	19
20. Upoważnienie dla pracownika	20
21. Pełnomocnictwo do podejmowania w imieniu wspólnika spółki kapitałowej uchwał na zgromadzeniu wspólników (walnym zgromadzeniu), składane jako załącznik do wniosku do sądu rejestrowego w celu wpisu zmian	21
22. Udzielenie przez rolnika ryczałtowego pełnomocnictwa osobie trzeciej do podpisania i odbioru faktury VAT RR	22
23. Pełnomocnictwo do reprezentowania właściciela lokalu na zebraniu wspólnoty mieszkaniowej, składane na zebraniach wspólnoty mieszkaniowej	23

24. Złożenie upoważnienia do obrony	24
25. Wielość stosunków pełnomocnictwa lub prokury wynikających ze złożonego dokumentu	25
26. Wykładnia literalna	26
27. Wykładnia celowościowa (racjonalna)	27
28. Pełnomocnictwa „piętrowe”	28
29. Zmiana właściwego organu	29
30. Pełnomocnictwo (prokura) łączne i indywidualne	30
31. Pełnomocnictwo udzielone przez współników spółki cywilnej	31
32. Substytucja	32
33. Pełnomocnictwo wystawione na podstawie art. 95 PrBank	33
34. Pełnomocnictwo dla pracownika banku do podpisywania bankowego tytułu egzekucyjnego	34
35. Pełnomocnictwo udzielone do protokołu	35
36. Pisemne umocowanie aplikanta przez patrona	36
37. Upoważnienie dla studenta do przeglądu akt	37
38. Okazywanie kserokopii pełnomocnictwa	38
39. Każdorazowe złożenie dokumentu	39

1. Wprowadzenie. Przedmiot opłaty skarbowej został określony w art. 1 OpłSkarbU. Określenie przedmiotu opłaty skarbowej wymaga jednak sięgnięcia również do przepisów prawa materialnego, które w zestawieniu z przepisami ustawy o opłacie skarbowej oraz załącznikiem do niej pozwolą ocenić, czy wskazane w ustawie (załączniku do niej) sytuacje wyczerpują indywidualnie określone przypadki objęte obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej, czy też podlegają któremuś z wyłączeń lub są zwolnione z obowiązku. Problem powstaje w sytuacji braku spójności między przepisami ustawy o opłacie skarbowej a przepisami ustaw materialnego prawa administracyjnego.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 OpłSkarbU, opłacie skarbowej podlega w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej:

- 1) dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek;
- 2) wydanie zaświadczenia na wniosek;
- 3) wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji).

Opłacie skarbowej podlega również złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym.

W myśl art. 1 ust. 2 OpłSkarbU, opłacie skarbowej podlega również dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia oraz

zezwoleń (pozwoleń) przez podmiot inny niż organ administracji rządowej i samorządowej, w związku z wykonywaniem zadań z zakresu administracji publicznej, a także złożenie w takim podmiocie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii.

Jednocześnie z dniem wejścia ustawy o opłacie skarbowej z 2006 r. – 1.1.2007 r. – przestały być przedmiotem opłaty skarbowej podania (żądania, wnioski, odwołania, zażalenia) i załączniki do podań.

Przedmiotu opłaty skarbowej nie stanowią także czynności urzędowe dokonywane z urzędu oraz zaświadczenia wydawane z urzędu (pismo Urzędu Miasta w Mrągowie z 22.2.2007 r., OPZ-0550/2/2006).

Zgłoszenia nie stanowią przedmiotu opłaty skarbowej. W niektórych przypadkach ustawodawca określił natomiast stawki opłaty skarbowej od czynności urzędowych polegających na przyjęciu zgłoszenia. Przykładem takiej czynności jest przyjęcie wymaganego przepisami o ochronie środowiska zgłoszenia instalacji, z której emisja nie wymaga pozwolenia, mogącej negatywnie oddziaływać na środowisko, o którym mowa w pkt 13 w części I załącznika do ustawy o opłacie skarbowej. Należy jednak zauważyć, że katalog podlegających opłacie skarbowej czynności urzędowych, do których zalicza się również wskazane wyżej przyjęcie zgłoszenia, jest zamknięty. Oznacza to, że opłacie skarbowej podlegają wyłącznie te czynności urzędowe, które są enumeratywnie wymienione w części I załącznika do ustawy o opłacie skarbowej. W efekcie, opłacie skarbowej nie podlega, jako niewymienione w części I załącznika, przedłożenie informacji o wytwarzanych odpadach oraz o sposobach gospodarowania wytworzonymi odpadami (pismo Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Środowiska z 12.7.2007 r., PL-606/07).

Redakcja art. 1 OpłSkarbU świadczy o tym, że został skonstruowany zamknięty katalog zdarzeń podlegających opłacie skarbowej. Dlatego zdarzenia, które nie zostały wymienione w sposób wyraźny w katalogu ustawowym, nie podlegają omawianej opłacie (interpretacja indywidualna Burmistrza Miasta Biłgoraj z 20.3.2007 r., Fn. 3120/2/p/2007).

- 2 2. Czynności organów administracji publicznej.** Przepisy ustawy o opłacie skarbowej dzielą czynności organów administracji publicznej na trzy grupy: czynności urzędowe, zaświadczenia, zezwolenia, a zatem rozstrzygnięcia indywidualne dokonywane w formie decyzji

objęte są opłatą skarbową bądź jako czynności urzędowe, bądź jako zezwolenia (pozwolenia, koncesje).

Zakwalifikowanie określonej grupy czynności organów administracji publicznej do kategorii zezwoleń oznacza, że żadna z decyzji dotyczących konkretnego zezwolenia (jego wydania, zmiany, wygaszenia) nie może być oceniana w kontekście przepisów części I załącznika, dotyczącej czynności urzędowych (pismo Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru Ministerstwa Finansów z 12.8.2010 r., PL/LM/835/36/EOB/GKW/2010/133).

Żadna ze wskazanych czynności organów administracji publicznej, dla której nie została przewidziana w załączniku do ustawy o opłacie skarbowej stawka opłaty skarbowej, nie będzie tej opłacie podlegała, choćby nawet mieściła się w zakresie wyznaczonym w art. 1 OpłSkarbU.

3. Dokonanie czynności urzędowej. Jak wskazuje się w doktrynie ³ (*R. Skwarło*, Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz, Warszawa 2008, s. 12–14), czynność urzędowa to pojęcie szerokie, obejmujące wszystkie formy działania administracji publicznej, w tym czynności prawne i inne działania administracji, niebędące czynnościami prawnymi. W tych ostatnich mieszczą się czynności materialno-techniczne i zaświadczenia. Pojęcie czynności urzędowej nie ogranicza się wyłącznie do czynności administracyjnoprawnych. Organy administracji publicznej wykonują bowiem swoje zadania nie tylko przy użyciu instrumentów prawa administracyjnego. „Czynnością urzędową” w rozumieniu art. 1 OpłSkarbU jest wydanie decyzji administracyjnej (wyr. WSA w Lublinie z 11.9.2009 r., I SA/Lu 140/09, CBOSA).

Czynność urzędowa, dla której nie została przewidziana w załączniku stawka opłaty skarbowej, nie będzie tej opłacie podlegała, choćby nawet mieściła się w zakresie wyznaczonym w art. 1 OpłSkarbU.

4. Sprawa indywidualna. Pojęcie sprawy indywidualnej z zakresu administracji publicznej nie jest zdefiniowane ustawowo. W doktrynie można znaleźć różne definicje tego pojęcia, np.:

- 1) konkretna sytuacja życiowa, w której interes indywidualny i interes publiczny mają znaleźć wyraz na podstawie prawa administracyjnego w formie konkretnego i władczego rozstrzygnięcia po przeprowadzeniu określonego prawem postępowania (*J. Jendrośka*, Polskie postępowanie administracyjne, Wrocław 2001, s. 9);

- 2) oparty na przepisach prawa interes prawny uzasadniający żądanie od organu administracji państwowej udzielenia określonego uprawnienia albo oparta na tym samym prawie kompetencja organu administracji państwowej do oddziaływania na interes prawny niepodporządkowanego mu podmiotu przez nałożenie na niego, wydaną z urzędu decyzją, określonego obowiązku (W. Dawidowicz, Postępowanie w sprawach administracyjnych a postępowanie przed sądem cywilnym, PiP 1990, Nr 8, s. 40–49).

Reasumując, zakresem art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a OpłSkarbU objęte są czynności urzędowe, które:

- 1) dokonywane są w sprawach z zakresu administracji publicznej;
- 2) mają charakter indywidualny;
- 3) dokonywane są na wniosek lub na skutek zgłoszenia (wyr. WSA w Lublinie z 28.11.2007 r., I SA/Lu 599/07, Legalis).

Gdy natomiast mowa o „sprawie z zakresu administracji publicznej”, to chodzi o kategorię spraw, a nie konkretne postępowanie administracyjne (wyr. WSA w Gdańsku z 7.8.2012 r., I SA/Gd 655/12, Legalis).

5 5. Zmiana zezwolenia. W przypadku zezwoleń przepisy określają odrębnie stawki od zezwolenia i odrębnie od zmiany zezwolenia.

Na podstawie ust. 46 części III załącznika opłacie tej podlega zmiana wydanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji), w przypadku gdy dotyczy:

- 1) przedłużenia terminu ważności;
- 2) rozszerzenia zakresu działalności lub
- 3) treścią zmiany jest kolejny rodzaj działalności.

Powyższy katalog przypadków zmiany zezwolenia (pozwolenia, koncesji), w których powstaje obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej, jest katalogiem zamkniętym.

Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, iż zmiany wydanych pozwoleń, o charakterze innym niż określone w ust. 46 części III załącznika, nie implikują obowiązku zapłaty opłaty skarbowej.

Jednocześnie należy zauważyć, iż właściwym do oceny charakteru zmiany wydanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji) jest organ uprawniony do interpretacji przepisów materialnych, na podstawie których zmiana jest dokonywana (pismo Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru Ministerstwa Finansów z 12.8.2010 r., PL/LM/835/36/EOB/GKW/2010/133).

6. Zaświadczenia. Ustawa o opłacie skarbowej nie definiuje 6 pojęcia zaświadczenia dla celów opłaty skarbowej. Pojęciu temu należy więc nadać taką treść, jaką ma ono w przepisach odrębnych, tj. odpowiednio w Kodeksie postępowania administracyjnego i w Ordynacji podatkowej. Zaświadczenie jest urzędowym potwierdzeniem określonych faktów lub stanu prawnego, wynikających z prowadzonej przez organ administracji publicznej ewidencji, rejestrów bądź innych danych znajdujących się w jego posiadaniu. Stanowi ono oświadczenie wiedzy, gdyż organ administracji publicznej jedynie stwierdza w nim, co jest mu wiadome, a nie rozstrzyga sprawy. Zaświadczenie wydaje się wyłącznie na wniosek osoby o nie się ubiegającej. Wniosek powinien zawierać dane identyfikujące podmiot zainteresowany wydaniem zaświadczenia, jego adres, treść żądania, podpis, a także wskazanie interesu prawnego lub przepisu prawa, z których wynika obowiązek wydania zaświadczenia.

Poświadczenie zgodności odpisu lub kopii dokumentu dokonane przez organ administracji rządowej lub samorządowej jest rodzajem zaświadczenia, na co wskazuje umieszczenie tej kategorii dokumentów w części II („Wydanie zaświadczenia”) załącznika do ustawy o opłacie skarbowej (w ust. 4 i 7). Poświadczenie zgodności duplikatu, odpisu, wyciągu, wypisu lub kopii z oryginałem dokumentu, dokonywane na wniosek zainteresowanego, stanowi przedmiot opłaty skarbowej, od którego istnieje obowiązek uiszczania opłaty skarbowej, o ile ustawa nie przewiduje zwolnienia podmiotowego, czy też przedmiotowego, z tego obowiązku.

Grupa czynności określona w ustawie o opłacie skarbowej mianem „Zaświadczenia” (art. 6 ust. 1 pkt 2, część II załącznika do ustawy) nie ogranicza się do wydania zaświadczeń w rozumieniu Działu VII KPA i powinna być interpretowana – na potrzeby tej ustawy – z uwzględnieniem katalogów czynności zawartych w jej załączniku (wyr. WSA w Poznaniu z 11.9.2008 r., II SAB/Po 20/08, CBOSA; interpretacja indywidualna Prezydenta Nowego Sącza z 28.9.2010 r., WKP.RKP.AB.3120-127/1/10).

Przepisy ustawy o opłacie skarbowej określają stawkę opłaty skarbowej nie od wydania dokumentu, ale od zawartych w nim zaświadczeń w rozumieniu powyższych przepisów (pismo Zastępcy Departamentu Dyrektora Podatków i Opłat Lokalnych Ministerstwa Finansów z 4.7.2008 r., PL/LM/835/49/GKW/08/254).

Z charakteru prawnego opłaty skarbowej od zaświadczenia wynika, że jest to danina publicznoprawna, charakteryzująca się cechami

podobnymi do podatków i ceł. Z tym jednak, że w przeciwieństwie do podatków i ceł, jest świadczeniem odpłatnym, co oznacza, że jest związana z wzajemnym obliczalnym i konkretnym świadczeniem ze strony państwa, czyli z ekwiwalentem. Uiszczając opłatę za wydanie zaświadczenia, można oczekiwać konkretnego wymiernego świadczenia ekwiwalentnego, rozumianego w ten sposób, że wartość świadczenia administracyjnego odpowiada wysokości pobranej opłaty (wyr. WSA w Poznaniu z 18.11.2009 r., III SA/Po 609/09, CBOSA).

7 7. Decyzja w sprawie ulgi podatkowej. Decyzje wydawane na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej w sprawie odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia zapłaty podatku na raty, odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a, oraz umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej – stanowią czynności urzędowe niewymienione w części I załącznika do ustawy o opłacie skarbowej i z tych względów nie podlegają opłacie skarbowej (wyjaśnienie Ministra Finansów z 28.3.2007 r., PL-835-104/LM/BP/07/240, BS 2007, Nr 2, s. 20).

8 8. Zezwolenie na przewóz zwierząt na własne potrzeby. W przypadku przewozu zwierząt na własne potrzeby nie występuje prowadzenie działalności w zakresie transportu zwierząt, zatem od zezwolenia na przewóz należy pobrać opłatę skarbową w wysokości 82 zł. Stosownie do przepisów art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. c OpłSkarbU w zw. z ust. 44 ppkt 1 części III załącznika do ustawy – opłacie skarbowej w wysokości 616 zł podlega wydanie zezwolenia na wykonywanie działalności gospodarczej.

Zgodnie z przepisem art. 2 SwobDziałGospU, działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

Podmioty, które transportują zwierzęta na „własne potrzeby”, uzyskały zezwolenie na wykonywanie działalności np. w zakresie uboju zwierząt. Transport zwierząt zapewnia wykonywanie ich działalności podstawowej, jednak nie stanowi przedmiotu działalności.

Zgodnie z przepisami zawartymi w rozporządzeniu Rady (WE) Nr 1/2005 z 22.12.2004 r. w sprawie ochrony zwierząt podczas

transportu i związanych z tym działań oraz zmieniającego dyrektywy 64/432/EWG i 93/119/WE oraz rozporządzenie (WE) Nr 1255/97 (Dz.Urz. WE C Nr 3 z 6.1.2005 r., s. 1), na przewóz zwierząt właściwe władze wydają przewoźnikom zezwolenia.

W przypadku podmiotów, które przewożą zwierzęta na „własne potrzeby”, zezwolenia te należy sklasyfikować jako zezwolenia pozostałe, od których pobierana jest opłata skarbowa w wysokości 82 zł (pkt 44 ppkt 2 części III złącznika do ustawy o opłacie skarbowej) (pismo Urzędu Miasta i Gminy w Końskich z 25.6.2007 r., Fn. 3120/1/I/07).

9. Decyzje zezwalające na prowadzenie robót przez wały przeciwpowodziowe. Zwolnienia od niektórych zakazów wprowadzonych w celu zapewnienia szczelności i stabilności wałów przeciwpowodziowych, określonych w art. 85 ust. 1 PrWod wydaje Marszałek Województwa na podstawie art. 85 ust. 3 tej ustawy w drodze decyzji.

Wydanie tych decyzji podlega obowiązkowi uiszczenia opłaty skarbowej i należy je przyporządkować do stawki opłaty na podstawie części I ust. 53 załącznika, tj. 10 zł (interpretacja indywidualna Prezydenta Miasta Łódź z 21.5.2007 r., Bd V 0717/13/07 – dotyczy stanu prawnego sprzed 18.3.2011 r.).

10. Tryb wydania poświadczenia bezpieczeństwa. Zgodnie z treścią art. 3 w zw. z art. 35, 37 ust. 7 i art. 40 ust. 3 ustawy z 22.1.1999 r. o ochronie informacji niejawnych (t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 196, poz. 1631 ze zm.) [art. 4, 22, 26 ust. 4 i art. 29 ust. 1 obecnie obowiązującej ustawy z 5.8.2010 r. o ochronie informacji niejawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1167 ze zm.)], poświadczenie bezpieczeństwa wydawane po zakończeniu postępowania sprawdzającego potwierdza, że osoba sprawdzana daje rękojmię zachowania tajemnicy i uprawnia do dostępu do informacji niejawnych odpowiedniej klauzuli tajności. Wskazany dokument, na podstawie treści art. 36 ust. 3 i 4 ustawy o ochronie informacji niejawnych z 1999 r. [art. 29 ust. 2 i 6 oraz art. 30 ust. 3 ustawy o ochronie informacji niejawnych z 2010 r.], posiada ściśle określoną formę prawną. Biorąc powyższe pod uwagę, jak również dyspozycję art. 107 § 1, 2 i 4 KPA, a także minimum wymagań formalnych, jakie powinna spełniać decyzja – oznaczenie organu wydającego akt, wskazanie adresata aktu, rozstrzygnięcie o istocie sprawy oraz podpis osoby działającej w imieniu organu, należy uznać, że poświadczenie bezpieczeństwa jest decyzją administracyjną w rozumieniu art. 104 KPA.

Przeprowadzenie postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów ustawy o ochronie informacji niejawnych nie następuje ani na pisemny wniosek osoby, której ma dotyczyć (osoby sprawdzanej), ani w efekcie złożenia przez nią zgłoszenia. Przeprowadzenie omawianego postępowania wymaga jedynie złożenia przez osobę sprawdzaną pisemnej zgody na jego przeprowadzenie (pismo Departamentu Podatków i Opłat Lokalnych Ministerstwa Finansów z 11.5.2007 r., PL-835-152/3/LM/EO/07-287). Tym samym wydanie poświadczenia bezpieczeństwa nie podlega obowiązkowi uiszczenia opłaty skarbowej.

- 11 11. Zezwolenie na tymczasowe przechowywanie.** Zgodnie z art. 9 ust. 2 ustawy z 13.10.1995 r. – Prawo łowieckie (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 2168 ze zm.), starosta w szczególnych przypadkach może wyrazić zgodę na przetrzymywanie zwierzyny (porzuconej sarenki-koźlęcia). W ustawie – Prawo łowieckie nie mówi się o żadnych opłatach związanych z wydaniem zgody przez starostę na przetrzymywanie zwierzyny, w związku z powyższym nie ma zastosowania art. 3 OpłSkarbU, który zwalnia z opłaty zezwolenia, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów podlegają opłacie lub są od tych opłat zwolnione.

Wydanie zezwolenia w takiej sprawie stanowi przedmiot opłaty skarbowej zamieszczony w części IV „Zezwolenia” tabeli „Szczegółowy wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawki oraz zwolnienia” w pkt 41 ppkt 2, tj. opłaty skarbowej od innych zezwoleń, pozwoleń i koncesji – opłaty skarbowej od pozostałych w wysokości 76 zł, i nie podlega ono zwolnieniu.

W obecnym stanie prawnym należy stwierdzić, iż wydanie zezwolenia na tymczasowe przechowywanie zwierzyny w szczególnych przypadkach podlega opłacie skarbowej na zasadach ogólnych (interpretacja Burmistrza Miasta Rypin z 10.7.2006 r., FN3120/1-1/06).

- 12 12. Decyzje Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki.** Stawka opłaty skarbowej, wskazana w części I ust. 53 załącznika do ustawy o opłacie skarbowej (za wydanie decyzji innej niż wymieniona w załączniku do tej ustawy, do której mają zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego), wynosi 10 zł. Będzie miała ona zastosowanie do większości decyzji Prezesa URE, z wyjątkiem decyzji w sprawach koncesji (np. decyzje w sprawie zatwierdzania taryf, decyzje rozstrzygające sprawy sporne wymienione w art. 8 ust. 1 PrEnerg, decyzje w przedmiocie zwolnienia z określonych obowiązków).

ków, wydawane na podstawie art. 4h ust. 3 i art. 4i ust. 1 PrEnerg, decyzje w przedmiocie wyznaczenia operatorów systemów, wydawane na podstawie art. 9h ust. 1 PrEnerg, decyzje w przedmiocie zwolnienia przedsiębiorstwa energetycznego z obowiązku przedkładania taryf do zatwierdzenia, wydawane na podstawie art. 49 ust. 1 PrEnerg) (pismo Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki z 15.1.2007 r.).

13. Pełnomocnictwo i prokura. Przedmiotem opłaty skarbowej **13** jest złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym.

Aktualnie obowiązująca ustawa o opłacie skarbowej nie wprowadza powszechnego, tj. dotyczącego wszelkich dokumentów udzielonych pełnomocnictw lub prokury, obciążenia opłatą skarbową. W przytoczonym powyżej art. 1 ust. 1 pkt 2 OpłSkarbU wprowadzono istotne ograniczenie tego obowiązku, ponieważ spośród dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej objęto wyłącznie te, które składane są w sprawach z zakresu administracji publicznej i w postępowaniu sądowym. Tylko w tych bowiem przypadkach złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury związane jest z działaniem organu administracji publicznej oraz podmiotu innego niż organ administracji publicznej wykonującego zadania z zakresu administracji publicznej lub sądu, jak również istnieje praktyczna możliwość wyegzekwowania obowiązku zapłaty opłaty skarbowej z tego tytułu. Uzasadnia to jednocześnie określenie momentu powstania obowiązku zapłaty opłaty skarbowej od dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa na chwilę złożenia tego dokumentu w organie administracji publicznej, sądzie lub podmiocie wykonującym zadania z zakresu administracji publicznej.

Opłata skarbowa od złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii może być – zgodnie z jej nazwą przyjętą przez ustawodawcę – zaliczona do opłat, czyli danin odpłatnych [S. Bogucki, *Legislacyjna (nie)konsekwencja uregulowania przesłanek zwrotu opłaty skarbowej*, PPLiFS 2015, Nr 11, s. 19–23]. Wydaje się, że ekwiwalentem opłaty skarbowej od złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury (jego odpisu, wypisu lub kopii) jest zatem przyjęcie tego dokumentu przez organ administracyjny lub sąd, jego przetworzenie percepcyjne i włączenie do akt sprawy

(czyn psychofizyczny, polegający na akcie wiedzy po stronie organu administracyjnego lub sądu, co do okoliczności istnienia pełnomocnictwa oraz czynność materialnotechniczna w postaci włączenia złożonego dokumentu do akt sprawy – *S. Bogucki, M. Romanowicz*, Problem ekwiwalentności opłaty skarbowej w przypadku złożenia pełnomocnictwa lub prokury, cz. I, PPLiFS 2014, Nr 8, s. 16–21) oraz jego weryfikacja pod kątem formy i treści. Weryfikacja ta daje podmiotom zobowiązanym do uiszczenia opłaty skarbowej, ale i stronom przeciwnym w postępowaniu sądowym pewność prawną co do skuteczności czynności prawnych (procesowych) podejmowanych za pośrednictwem pełnomocnika lub prokurenta. Zapłacona kwota opłaty skarbowej jawi się zatem jako „cena” za bezpieczeństwo prawne stron stosunku procesowego.

Przepisy ustawy o opłacie skarbowej nie zawierają własnych definicji poszczególnych przedmiotów tej opłaty, bowiem z istoty swojej opłata skarbową ma wtórny charakter w stosunku do przepisów prawa materialnego, na podstawie których dokonuje się czynności urzędowych, wydaje się zaświadczenia lub zezwolenia albo składa się pełnomocnictwa w sprawie z zakresu administracji publicznej. Instytucje pełnomocnictwa i prokury normują przepisy ustawy – Kodeks cywilny. W myśl definicji określonej w art. 96 KC, pełnomocnictwo jest umocowaniem do działania w cudzym imieniu opartym na oświadczeniu woli reprezentowanego. Wywołuje ono bezpośredni skutek czynności prawnych dokonanych przez pełnomocnika dla reprezentowanego. Instytucja pełnomocnictwa została unormowana w art. 98 i n. KC, w Rozdziale II Działu VI tej ustawy (prokura w Rozdziale III Działu VI KC).

Zgodnie z art. 109¹ § 1 KC, prokura jest pełnomocnictwem udzielonym przez przedsiębiorcę podlegającego obowiązkowi wpisu do rejestru przedsiębiorców, które obejmuje umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych, jakie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa.

Prokura nie może być przeniesiona na inną osobę, ale prokurent może ustanowić pełnomocnika do poszczególnej czynności lub pewnego rodzaju czynności.

W myśl powołanych przepisów ustawy – Kodeks cywilny, upoważnienie do działania w imieniu przedsiębiorstwa, udzielone pracownikowi tego przedsiębiorstwa przez osobę wymienioną w rejestrze przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym, jest zatem

pełnomocnictwem (pismo Departamentu Podatków i Opłat Lokalnych Ministerstwa Finansów z 29.8.2007 r., PL-835/209/JB/07/ST-795).

Kwestię udziału pełnomocnika (prokurenta) w postępowaniu administracyjnym (w tym podatkowym) lub sądowym oraz obowiązek dołączania do akt sprawy dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa regulują przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, Ordynacji podatkowej, Kodeksu postępowania cywilnego, Kodeksu postępowania karnego, Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz przepisów prawa materialnego, na podstawie którego prowadzone jest postępowanie w konkretnej sprawie z zakresu administracji publicznej.

Obowiązek pełnomocnika dołączenia do akt oryginału lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa wynika jednoznacznie m.in. z art. 33 § 3 KPA, art. 138a, 138d § 3 zd. 2 i art. 138e § 3 OrdPU, art. 89 § 1 KPC, art. 89 KPK – przez odesłanie do przepisów obowiązujących w postępowaniu cywilnym – i art. 37 § 1 PostAdmU.

Wyjątek został określony w art. 25a ust. 1 SwobDziałGospU, zgodnie z którym, jeżeli w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej wpisano dane, o których mowa w art. 25 ust. 1 pkt 11 (dane pełnomocnika upoważnionego do prowadzenia spraw przedsiębiorcy, wraz ze wskazaniem zakresu spraw, które obejmuje dane pełnomocnictwo, o ile przedsiębiorca udzielił pełnomocnictwa i zgłosił informację o jego udzieleniu we wniosku o wpis do CEIDG), do wykazania przed organem administracji publicznej upoważnienia do prowadzenia sprawy w imieniu przedsiębiorcy nie stosuje się przepisu art. 33 § 3 KPA. W konsekwencji brak jest obowiązku załączania pełnomocnictwa do akt sprawy, bowiem organ administracji publicznej z urzędu potwierdza w CEIDG upoważnienie pełnomocnika do prowadzenia sprawy w imieniu przedsiębiorcy. Wyjątek ten nie ma zastosowania w sprawach prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej oraz ustawy z 28.9.1991 r. o kontroli skarbowej (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.) (art. 25a ust. 3 SwobDziałGospU). W efekcie, w sprawach prowadzonych na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej i ustawy o kontroli skarbowej na pełnomocnika ciąży obowiązek dołączenia do akt oryginału lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa (interpretacja ogólna Ministra Finansów z 13.10.2014 r., PL/LM/835/77/EOB/2014/RD-91893 w sprawie opłaty skarbowej od złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury).