

**USTAWA O OPŁACIE
SKARBOWEJ
USTAWA O PODATKU
OD CZYNNOŚCI
CYWILNOPRAWNYCH**

Komentarz

Zbigniew Ofiarski

KOMENTARZE

4. WYDANIE

**USTAWA O OPŁACIE
SKARBOWEJ**

**USTAWA O PODATKU
OD CZYNNOŚCI
CYWILNOPRAWNYCH**

Komentarz

Zbigniew Ofiarski

KOMENTARZE

4. WYDANIE

Stan prawny na 1 marca 2018 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne
Agnieszka Bąk

Łamanie
Wolters Kluwer Polska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

The logo for 'prawolubni' features the word in a lowercase, serif font. A small red heart is positioned above the letter 'i'. Below the text is a decorative horizontal line with a wavy, scalloped pattern.

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN 978-83-8124-497-8

4. wydanie

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wprowadzenie	15
Ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej	23
Rozdział 1. Przedmiot opłaty skarbowej	25
Art. 1. [Zakres przedmiotowy opłaty skarbowej]	25
Art. 2. [Wyłączenia z opłaty skarbowej]	68
Art. 3. [Pozostałe wyłączenia z opłaty skarbowej]	113
Art. 3a. [Wyłączenie z opłaty skarbowej spraw konsularnych]	136
Art. 4. [Wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawki tej opłaty oraz zwolnienia]	142
Rozdział 2. Obowiązek zapłaty opłaty skarbowej oraz podmioty zwolnione od opłaty skarbowej	152
Art. 5. [Zakres podmiotowy opłaty skarbowej]	152
Art. 6. [Termin powstania obowiązku zapłaty opłaty skarbowej]	165
Art. 7. [Zwolnienia od opłaty skarbowej]	181
Rozdział 3. Zapłata i zwrot opłaty skarbowej	215
Art. 8. [Potwierdzenie i sposoby zapłaty opłaty skarbowej]	215
Art. 9. [Zwrot opłaty skarbowej]	228
Art. 10. [Delegacja ustawowa do określenia sposobu zapłaty opłaty skarbowej i jej potwierdzenia]	234

Art. 11.	[Informacja o przypadkach nieuiszczenia opłaty skarbowej]	237
Rozdział 4. Właściwość organów podatkowych		240
Art. 12.	[Właściwość organów podatkowych]	240
Rozdział 5. Zmiany w przepisach obowiązujących		249
Art. 13.	[Zmiany w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych]	249
Art. 14.	[Zmiany w ustawie – Prawo o notariacie]	250
Art. 15.	[Zmiany w Ordynacji podatkowej]	250
Art. 16.	[Zmiany w Kodeksie karnym skarbowym]	252
Art. 17.	[Zmiany w ustawie o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym]	253
Art. 18.	[Zmiany w ustawie o dochodach j.s.t.]	253
Rozdział 6. Przepisy przejściowe i końcowe		255
Art. 19.	[Stosowanie przepisów dotychczasowych]	255
Art. 20.	[Przepis derogacyjny]	256
Art. 21.	[Wejście w życie ustawy]	257
Załącznik. Wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawki tej opłaty oraz zwolnienia		261
Ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych		297
Rozdział 1. Przedmiot opodatkowania		299
Art. 1.	[Zakres opodatkowania]	299
Art. 1a.	[Definicje]	413
Art. 2.	[Wyłączenia przedmiotowe z opodatkowania]	427
Rozdział 2. Obowiązek podatkowy		454
Art. 3.	[Powstanie obowiązku podatkowego]	454
Art. 4.	[Ciężar obowiązku podatkowego]	477
Art. 5.	[Obowiązek zapłaty podatku]	485
Rozdział 3. Podstawa opodatkowania oraz wysokość podatku		492
Art. 6.	[Podstawa opodatkowania]	492
Art. 7.	[Stawki podatku]	548

Rozdział 4. Zwolnienia od podatku	577
Art. 8. [Zwolnienia podmiotowe]	577
Art. 9. [Zwolnienia przedmiotowe]	622
Rozdział 5. Zapłata, pobór i zwrot podatku	711
Art. 10. [Zapłata podatku. Płatnicy]	711
Art. 11. [Zwrot podatku]	742
Rozdział 6. Właściwość organów podatkowych	756
Art. 12. [Właściwość miejscowa organów podatkowych]	756
Art. 13. [Właściwość miejscowa organów podatkowych]	772
Art. 13a. [Właściwość rzeczowa organów podatkowych]	774
Rozdział 7. Przepisy przejściowe i końcowe	777
Art. 14. [Czynności dokonane przed wejściem w życie ustawy]	777
Art. 15. [Opłata w zakresie czynności cywilnoprawnych]	780
Art. 16. [Wejście w życie ustawy]	787
Bibliografia	789

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.)
- k.p. – ustawa z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2018 r. poz. 108 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1257 ze zm.)
- k.p.c. – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 155 ze zm.)
- k.p.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1904 ze zm.)
- k.r.o. – ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2017 r. poz. 682 ze zm.)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1577 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.)

- p.d. – ustawa z 27.07.2002 r. – Prawo dewizowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 679 ze zm.)
- p.g.k. – ustawa z 17.05.1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2017 r. poz. 2101 ze zm.)
- p.o.ś. – ustawa z 27.04.2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2017 r. poz. 519 ze zm.)
- u.d.j.s.t. – ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1453 ze zm.)
- u.f.p. – ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077 ze zm.)
- u.g.n. – ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2018 r. poz. 121 ze zm.)
- u.k.w.h. – ustawa z 6.07.1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. z 2017 r. poz. 1007 ze zm.)
- u.o.i.f. – ustawa z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1768 ze zm.)
- u.o.s. – ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1827 ze zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.)
- u.p.r. – ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1892)
- u.p.s.d. – ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2017 r. poz. 833 ze zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)
- u.r.z.s. – ustawa z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 511 ze zm.)

u.s.d.g.	–	ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.)
u.s.g.	–	ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1875 ze zm.)
u.s.u.s.	–	ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1778 ze zm.)

Czasopisma i publikatory

Biul. Skarb.	–	Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
BSN	–	Biuletyn Informacyjny Sądu Najwyższego
Dor. Pod.	–	Doradztwo Podatkowe
Dz.U.	–	Dziennik Ustaw
Dz.Urz. NBP	–	Dziennik Urzędowy Narodowego Banku Polskiego
Dz.Urz. UE/WE	–	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej/Wspólnot Europejskich
Dz.Urz. Woj. Doln.	–	Dziennik Urzędowy Województwa Dolnośląskiego
Dz.Urz. Woj. Wielk.	–	Dziennik Urzędowy Województwa Wielkopolskiego
FK	–	Finanse Komunalne
GP	–	Gazeta Prawna
GSP	–	Gdańskie Studia Prawnicze
GSP-Prz. Orz.	–	Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
IN	–	Ius Novum
KPP	–	Kwartalnik Prawa Prywatnego
KPPod.	–	Kwartalnik Prawa Podatkowego
KPPubl.	–	Kwartalnik Prawa Publicznego
KSAG	–	Kwartalnik Sądowy Apelacji Gdańskiej
KZS	–	Krakowskie Zeszyty Sądowe
LEX	–	System Informacji Prawnej „LEX”
MoP	–	Monitor Prawniczy
MoPod	–	Monitor Podatkowy

MoS	–	Monitor Spółdzielczy
M.P.	–	Monitor Polski
MPB	–	Monitor Prawa Bankowego
NPN	–	Nowy Przegląd Notarialny
NZS	–	Nowe Zeszyty Samorządowe
ONSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OSA	–	Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSAWr	–	Orzecznictwo Apelacji Wrocławskiej
OSNAPIUS	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNC	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSNP	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	–	Orzecznictwo Sądów Polskich
OSS	–	Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
OTK	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; Zbiór Urzędowy, Seria A
Pal.	–	Palestra
PB	–	Prawo Bankowe
PiP	–	Państwo i Prawo
PL	–	Przegląd Legislacyjny
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	–	Przegląd Podatkowy
PPH	–	Przegląd Prawa Handlowego
PPLiFS	–	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
PPP	–	Przegląd Prawa Publicznego
Pr. Gosp.	–	Prawo Gospodarcze
Prok. i Pr.	–	Prokuratura i Prawo
PrSp	–	Prawo Spółek

PS	–	Przełąd Sądowy
PUG	–	Przełąd Ustawodawstwa Gospodarczego
Rej.	–	Rejent
RPEiS	–	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
R.Pr.	–	Radca Prawny
Rz.	–	Rzeczpospolita
SłPłac	–	Służba Pracownicza
SPE	–	Studia Prawno-Ekonomiczne
ST	–	Samorząd Terytorialny
St.Pr.P.	–	Studia z zakresu prawa i polityki społecznej
TPP	–	Transformacje Prawa Prywatnego
ZNSA	–	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

BFG	–	Bankowy Fundusz Gwarancyjny
CBOŚA	–	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
GUS	–	Główny Urząd Statystyczny
KNF	–	Komisja Nadzoru Finansowego
KRS	–	Krajowy Rejestr Sądowy
MF	–	Ministerstwo Finansów
NBP	–	Narodowy Bank Polski
NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
RIO	–	Regionalna Izba Obrachunkowa
RPO	–	Rzecznik Praw Obywatelskich
SA	–	Sąd Apelacyjny
SKO	–	Samorządowe Kolegium Odwoławcze
SN	–	Sąd Najwyższy
SO	–	Sąd Okręgowy
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
UKE	–	Urząd Komunikacji Elektronicznej
WSA	–	Wojewódzki Sąd Administracyjny

WPROWADZENIE

Do 31.12.2000 r. opłatą skarbową obciążano dwa rodzaje czynności: urzędowe oraz cywilnoprawne. Faktycznie były to dwie różne kategorie danin publicznych występujące pod jednakową nazwą opłaty skarbowej: klasyczna opłata uiszczana z tytułu czynności urzędowych organów administracji publicznej oraz opłata obciążająca czynności cywilnoprawne wykonywane w sposób niezawodowy, będąca *de facto* podatkiem. W pierwszym ujęciu opłata skarbowa ma charakter ekwiwalentny, ponieważ w związku z jej uiszczeniem przez podmiot zobowiązany spełniane jest świadczenie wzajemne ze strony organu administracji publicznej lub innego podmiotu wykonującego czynności z zakresu administracji publicznej. W drugim natomiast ujęciu opłata (podatek) nie miała charakteru ekwiwalentnego i faktycznie spełniała rolę podatku obciążającego określone czynności cywilnoprawne. Rozdzielenie tej materii w dwóch odrębnych aktach prawnych – z dniem 1.01.2001 r. – było więc uzasadnione. Nowe unormowanie nie ograniczało się przy tym tylko do prostego rozdzielenia problematyki prawnej pomiędzy dwa akty prawne rangi ustawowej, ale prowadziło także do ustanowienia dwóch odrębnych kategorii danin publicznych, tj. opłaty skarbowej w ścisłym znaczeniu (podobnej do stosowanej w okresie międzywojennym opłaty stempelowej) oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.

W ten sposób stan ustawodawstwa obowiązującego w zakresie opłaty skarbowej uległ jakościowej zmianie. Wynikało to z potrzeby dostosowania do zasad ustanowionych przepisami Konstytucji RP z 2.04.1997 r.

(Dz.U. poz. 483 ze zm.), a zwłaszcza wymogu określania w ustawie podstawowych elementów konstrukcyjnych danin publicznych (podmiotów i przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków). Materii tej nie mogło już regulować rozporządzenie wykonawcze do ustawy. Wpływy z opłaty skarbowej oraz podatku od czynności cywilnoprawnych w całości zasilają budżety gmin, z tym że w projekcie rządowym ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, przygotowanym w 2000 r., planowano przekazanie wpływów z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych do dyspozycji powiatów¹. Istotnej zmiany dokonano w zakresie właściwości organów podatkowych. Do końca 2000 r. należnościami z tytułu opłaty skarbowej administrowały urzędy skarbowe, które przekazywały uzyskane wpływy na rachunki budżetowe właściwych gmin. Po rozdzieleniu opłaty skarbowej na dwie odrębne daniny publiczne (właściwą opłatę skarbową oraz podatek od czynności cywilnoprawnych) organem podatkowym właściwym w sprawach opłaty skarbowej został wójt lub burmistrz (prezydent miasta), natomiast w sprawach podatku od czynności cywilnoprawnych organami podatkowymi są naczelnicy urzędów skarbowych. Utworzenie z dniem 1.03.2017 r. Krajowej Administracji Skarbowej także nie zostało wykorzystane w celu ostatecznego uporządkowania właściwości rzeczowej organów podatkowych, w szczególności nie przekazano do właściwości gminnych organów podatkowych spraw z zakresu podatku od czynności cywilnoprawnych. Podobny problem od wielu lat nie jest rozwiązany w odniesieniu do spraw z zakresu podatku od spadków i darowizn oraz zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej.

Cechą charakterystyczną od 1.01.2001 r. było ograniczenie delegacji ustawowych do wydawania aktów wykonawczych, ponieważ, uwzględniając zasady konstytucyjne, w ustawach uregulowano podstawowe elementy konstrukcyjne opłaty skarbowej i podatku od czynności cywilnoprawnych. W okresie od 1.01.2001 r. do 31.12.2006 r. obowiązywała

¹ Art. 10 pkt 2 projektu z 15.05.2000 r. ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, przygotowanego przez Ministerstwo Finansów.

ustawa z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2004 r. poz. 2532 ze zm.). Dnia 1.01.2007 r. weszła w życie ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1827 ze zm.). Aktualnie Minister Finansów określa w drodze rozporządzenia: sposób potwierdzania przez organy administracji rządowej i samorządowej oraz inne podmioty zapłaty opłaty skarbowej, zwolnienia od niej lub wyłączenia obowiązku jej zapłaty; sposób dokonywania zwrotu opłaty skarbowej oraz tryb przekazywania organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania jej zwrotu.

Podatek od czynności cywilnoprawnych uregulowany jest ustawą z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm.). W drodze rozporządzenia Ministra Finansów uregulowano tylko: sposób pobierania i zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych, w tym czynności związane z poborem podatku i zakres pouczeń udzielanych podatnikowi przez płatnika oraz treść rejestru podatku; zakres danych zawartych w deklaracji o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika; zakres oraz sposób przekazywania przez płatników informacji zawierającej treść aktów notarialnych lub dane z tych aktów dotyczące czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego; wzór deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych.

Opłata skarbową pobierana jest od czynności organów administracji publicznej podejmowanych w związku z postępowaniem administracyjnym, a także od składanych dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo ich odpisów, wypisów lub kopii – w sprawach z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym. Opłacie tej nie podlega jednak: dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia oraz zezwolenia (pozwolenia, koncesji), jeżeli na podstawie odrębnych przepisów podlegają innym opłatom o charakterze publicznoprawnym lub są od tych opłat zwolnione. Natomiast podatnikowi od czynności cywilnoprawnych nie podlegają czynności cywilnoprawne w określonych sprawach, a także niektóre umowy (z wyjątkiem umowy spółki i jej zmiany) oraz czynności cywilnoprawne w sy-

tuacji, gdy przynajmniej jedna z jej stron, z tytułu dokonania danej czynności, na podstawie odrębnych przepisów jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług lub jest zwolniona od tego podatku.

W ustawie o opłacie skarbowej i w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych ustalono stawki opłaty (podatku) i zwolnienia od tych danin publicznych. W ustawie o opłacie skarbowej problematyka ta została zamieszczona w obszernym załączniku do ustawy, natomiast w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych materię tę zamieszczono bezpośrednio w jej podstawowym tekście. Wydaje się, że można było jednakową formę zastosować w obu ustawach i powinna to być raczej forma załącznika do ustawy jako bardziej czytelna i łatwiejsza w stosowaniu. Generalna konstrukcja opłaty skarbowej i podatku od czynności cywilnoprawnych jest zbliżona do poprzednio obowiązującej opłaty skarbowej w zakresie odnoszącym się do przedmiotu opodatkowania, wyłączeń i zwolnień, obowiązków płatników, terminów płatności. W roku 2000 uznano, że przekazanie poboru opłaty skarbowej do kompetencji samorządowych organów podatkowych nie powinno istotnie zwiększyć kosztów jej poboru w gminach². Zniesienie procedur związanych z przekazywaniem wpływów z tytułu opłaty skarbowej z urzędów skarbowych do gmin wpłynęło na zmniejszenie pracochłonności i kosztów z tym związanych, poprawę terminowości oraz skuteczności ściągania tej daniny, a także wyeliminowało czasochłonną procedurę uzgodnień między państwowymi organami podatkowymi i organami wykonawczymi gmin w przedmiocie udzielania ulg w zapłacie tej daniny publicznej (stosowania odroczeń terminów płatności, rozkładania płatności na raty oraz umarzania zaległości z tytułu opłaty skarbowej).

Przedmiot opłaty skarbowej został określony w ustawie o opłacie skarbowej w formie katalogu zamkniętego, podobnie jak przedmiot podatku od czynności cywilnoprawnych określony w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych, który także ma formę katalogu zamkniętego.

² Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o opłacie skarbowej, druk sejm. nr 1502 Sejmu RP III kadencji.

Podatkowi temu podlegają tylko czynności wyraźnie wymienione w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych, np. sprzedaż, zamiana, dożywocie, pożyczka. Czynności niewymienione w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych nie są obciążone tym podatkiem, np.: umowa agencyjna, zlecenia, najmu, przechowania, użyczenia, leasingu.

Od 1.01.2001 r. znacznie podwyższono stawki opłaty skarbowej, które od 1992 r. nie były zmieniane i z powodu inflacji w wielu przypadkach stały się nieekwiwalentne w stosunku do czynności podejmowanych przez organy administracji publicznej. Począwszy od 1.01.2007 r. zrezygnowano ze stosowanego na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy o opłacie skarbowej mechanizmu waloryzacji kwotowych stawek opłaty skarbowej opartego na wskaźniku wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych. Każda zatem zmiana wysokości stawek opłaty skarbowej wymaga bezpośredniej ingerencji ustawodawcy. Stawki podatku od czynności cywilnoprawnych są natomiast stawkami procentowymi – niektóre z nich zostały z dniem 1.01.2001 r. obniżone, np. od umowy sprzedaży nieruchomości lub prawa użytkowania wieczystego, od umowy zamiany, dożywocia.

Uchwalenie w 2000 r. dwóch nowych ustaw, tj. ustawy o opłacie skarbowej i ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, objęte było Narodowym Programem Przygotowania do Członkostwa w Unii Europejskiej. Według opinii Komitetu Integracji Europejskiej przedmiot regulacji zawarty w ustawie o opłacie skarbowej nie był jednak objęty zakresem prawa Unii Europejskiej³. Natomiast w opinii Komitetu Integracji Europejskiej odnoszącej się do projektu ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych w konkluzji postawiono zarzut jego niezgodności z prawem Unii Europejskiej⁴. Podstawowe zarzuty dotyczyły niezgodności projektu ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z obowiązującą w tym okresie dyrektywą Rady 69/335/EWG z 17.07.1969 r. w sprawie podatków pośrednich od gromadzenia kapi-

³ Opinia Komitetu Integracji Europejskiej z 18.10.1999 r.

⁴ Opinia Komitetu Integracji Europejskiej z 26.04.2000 r.

tału⁵. Nie zamieszczono w projekcie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych pojęcia „rzeczywistego ośrodka zarządzania spółki kapitałowej”, a także pozostawiono degresywną stawkę podatku od umowy spółki. Niezgodność ta została jednak w pełni zamierzona. Zaplanowano bowiem całkowite dostosowanie prawa polskiego w tym zakresie w kilku etapach, tj. do 31.12.2002 r. Inne zarzuty sformułowane przez Komitet Integracji Europejskiej dotyczyły: obciążenia podatkiem przekształcenia jednej spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową, fakultatywnych zwolnień od opodatkowania, wynagrodzeń notariuszy za sporządzanie aktów notarialnych stwierdzających podwyższenie kapitału spółki lub zmianę jej firmy czy siedziby prowadzących w rezultacie do podwójnego opodatkowania tych samych czynności, tj. podatkiem od czynności cywilnoprawnych oraz opłatami notarialnymi. Wyżej wymienione niezgodności sukcesywnie usuwano w wyniku kolejnych nowelizacji ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Wejście w życie z dniem 1.01.2007 r. nowej ustawy o opłacie skarbowej związane jest z drugim i jednocześnie ostatnim etapem procesu reformy systemu podatkowego w zakresie obejmującym regulacje prawne dotyczące opłaty skarbowej. Ograniczono przedmiot opłaty skarbowej wyłącznie do czynności wykonywanych przez organy administracji publicznej oraz zapewniono ekwiwalentność tej opłaty, ściślej wiążąc jej wysokość z pracochłonnością i kosztami, które powstają po stronie organu administracji publicznej wykonującego czynności podlegające opłacie skarbowej⁶.

Czwarte wydanie systematycznego komentarza do ustawy o opłacie skarbowej oraz do ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych uwzględnia stan prawny obowiązujący na dzień 1.03.2018 r. ukształtowany nie tylko zmianami dokonanymi bezpośrednio w tych ustawach,

⁵ Dz.Urz. WE L 249, s. 25. Aktualnie w tym zakresie obowiązuje dyrektywa Rady 2008/7/WE z 12.02.2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.Urz. UE L 46, s. 11).

⁶ Uzasadnienie projektu ustawy o opłacie skarbowej, druk sejm. nr 737 Sejmu RP V kadencji.

ale również wynikający z nowelizacji wielu odrębnych aktów prawnych, których unormowania muszą być uwzględniane przy wymiarze i poborze tych dwóch ważnych, pod względem fiskalnym i społeczno-gospodarczym, danin publicznych. Stanowią one ważne źródła dochodów własnych budżetów gmin, a więc mają również znaczenie ustrojowe z punktu widzenia prawidłowego funkcjonowania gmin będących podstawowymi jednostkami samorządu terytorialnego w Rzeczypospolitej Polskiej.

USTAWA

z 16.11.2006 r.

o opłacie skarbowej

(Dz.U. z 2016 r. poz. 1827; zm.: Dz.U. z 2017 r. poz. 624, poz. 1273, poz. 1529, poz. 1543,
poz. 1566, poz. 2361, poz. 2486; z 2018 r. poz. 107)

ROZDZIAŁ 1

Przedmiot opłaty skarbowej

Art. 1. [Zakres przedmiotowy opłaty skarbowej]

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 sprawie 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.

1. W orzecznictwie sądów administracyjnych status prawny opłaty skarbowej nie jest postrzegany w sposób jednolity. Wskazuje się, że opłata skarbową nie jest podatkiem i nie jest tożsama z innymi opłatami, a więc nie może być traktowana jako podatek czy też, z uwagi na jej wysokość, stanowić daninę publiczną „o charakterze podatkowym”. Opłata skarbową, będącą ekwiwalentem za wydanie dokumentu, dokonanie czynności lub jej stwierdzenie dokumentem, nie nabiera cech podatku dopłaty, dopóki nie zostanie zakwestionowany jej odpłatny charakter¹. W innym wyroku stwierdzono natomiast, że charakter prawny opłaty skarbowej nakazuje zaliczenie jej do ogólnej kategorii danin publiczno-prawnych, charakteryzujących się cechami podobnymi do podatków i ceł. Z tym jednak, że w przeciwieństwie do podatków i ceł, jest ona świadczeniem odpłatnym, co oznacza, że jest związana z wzajemnym obliczalnym i konkretnym świadczeniem ze strony państwa, czyli z ekwiwalentem². Opłata skarbową jest formą daniny publicznej, a więc powinna spełniać standardy (konstytucyjne i ustawowe) ustalone dla danin publicznych w sferze tworzenia i stosowania prawa daninowego.

W art. 1 u.o.s. określono przedmiotowy zakres tej opłaty. Opłacie skarbowej podlegają czynności urzędowe, zaświadczenia, zezwolenia (pozwolenia, koncesje) oraz składane dokumenty stwierdzające udzielenie pełnomocnictwa lub prokury, w tym także ich odpisy, wypisy lub kopie. Katalog zawarty w art. 1 ust. 1 u.o.s. ma charakter zamknięty. Oznacza to, że tylko wyraźnie wymienione w tym przepisie dokumenty i czynności są obciążone opłatą skarbową. W porównaniu z poprzednio obowiązującą ustawą o opłacie skarbowej istotnie zmieniono granice przedmiotowe opłaty skarbowej.

Zmiany polegają na rezygnacji z obciążania opłatą skarbową podań i załączników do podań i odniesieniu obowiązku jej zapłaty do konkretnych czynności organów administracji publicznej, tzn. wydania zaświadczenia lub zezwolenia albo dokonania czynności urzędowej, przy jedno-

¹ Wyrok WSA w Gliwicach z 10.02.2010 r., I SA/Gl 661/09, LEX nr 591463.

² Wyrok WSA w Poznaniu z 27.01.2010 r., III SA/Po 608/09, LEX nr 554214.

czesnej weryfikacji zakresu czynności urzędowych objętych tą opłatą. Nastąpiło również zniesienie opłaty skarbowej od weksli i dokumentów zawierających oświadczenie woli poręczyciela, jako niezwiązanych z działaniami z zakresu administracji publicznej.

Nie wszystkie dokumenty stwierdzające udzielenie pełnomocnictwa lub prokury objęto obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej, lecz 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 uiszczenia opłaty skarbowej z tego tytułu³.

Przedmiot opłaty skarbowej jest odpowiednio korygowany przez katalog wyłączeń od tej opłaty (art. 2, 3 i 3a u.o.s. oraz przez przepisy niektórych innych ustaw), a także przez katalog zwolnień przedmiotowych określonych w załączniku do ustawy o opłacie skarbowej.

Należy podkreślić, że w ustawie o opłacie skarbowej nie zamieszczono żadnej delegacji do wydania aktu wykonawczego określającego dalsze czynności lub dokumenty podlegające opłacie skarbowej. Uregulowanie takie należy ocenić pozytywnie w świetle postanowień art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. poz. 483 ze zm.) wprowadzającego zasadę, według której nakładanie podatków oraz innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Opłata skarbową jest formą daniny publicznej, a więc wszystkie jej elementy konstrukcyjne, w tym także przedmiot, muszą być

³ Uzasadnienie projektu ustawy o opłacie skarbowej, druk sejm. nr 737 Sejmu RP V kadencji.

regulowane w drodze ustawy. Nie jest zatem możliwe odsyłanie w ustawie do uregulowań rozporządzeniami wykonawczymi materii związanych z istotnymi elementami stosunku daninowego⁴. Wyłączność w omawianym zakresie ustawy oznacza, że przypadki, w których ustawodawca upoważnia do wydawania aktów wykonawczych, zdeterminowane są przede wszystkim brzmieniem art. 217 Konstytucji RP, a dopiero w dalszej kolejności wymaganiami zawartymi w art. 92 Konstytucji RP określającymi standardy wydawania rozporządzeń⁵. Przedmiot opłaty skarbowej określony w art. 1 ust. 1 u.o.s. można podzielić na dwie kategorie: pierwszą – obejmującą sprawy indywidualne z zakresu administracji publicznej i drugą – obejmującą niektóre dokumenty używane w ściśle określonych sytuacjach.

Pojęcie sprawy indywidualnej, które zostało użyte w treści art. 1 ust. 1 pkt 1 u.o.s., w doktrynie prawa administracyjnego nie zostało sformułowane w sposób jednoznaczny. Niemniej jednak wiązane jest z pojęciem decyzji administracyjnej. Zatem pojęcie sprawy indywidualnej z zakresu administracji publicznej oznacza wydanie przez organ administracji publicznej decyzji opartej na obowiązujących przepisach prawa, skierowanej do imiennie oznaczonego adresata znajdującego się na zewnątrz organu wydającego decyzję, która ustala lub tworzy albo znosi pewne uprawnienia lub obowiązki tego adresata⁶.

Do 31.12.2000 r. opłaty skarbowe pobierane były w postępowaniu w sprawach indywidualnych z zakresu administracji państwowej, natomiast począwszy od 1.01.2001 r., ustawodawca w kolejno obowiązujących ustawach o opłatach skarbowych poddaje opłacie skarbowej sprawy indywidualne z zakresu administracji publicznej. We współczesnej nauce prawa administracyjnego przyjmuje się, że administrację publiczną w znaczeniu podmiotowym tworzą organy państwa, organy samorządu terytorialnego oraz zakłady administracyjne i inne podmioty, które wy-

⁴ M. Mazurkiewicz [w:] *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 319.

⁵ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 1051.

⁶ Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 41.

konują funkcje zlecone administracji publicznej. Zatem administrację publiczną stanowią organy administracji rządowej (państwowej), organy zakładów administracyjnych oraz organy samorządu terytorialnego⁷. W doktrynie przyjmowane jest również szersze rozumienie administracji publicznej, która w tym ujęciu złożona jest z trzech systemów: politycznego, prawnego oraz instytucjonalnego. Wspólnym celem tych systemów jest realizacja interesu publicznego poprzez zarządzanie państwem⁸.

Wskazuje się, że zadania z zakresu administracji publicznej obecnie są wykonywane przez szerszy krąg podmiotów o różnym charakterze. Z uwagi na ich funkcje tworzą one tzw. aparat administracyjny, w zakres którego – obok organów administracji publicznej – wchodzi: przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, organizacje społeczne, korporacje, a nawet upoważnione podmioty prywatne⁹. Wydaje się, że takie ujęcie aparatu administracyjnego aktualnie powinno być uwzględniane przy ustalaniu przedmiotowego zakresu opłaty skarbowej w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej. Ustawodawca w art. 1 ust. 1 pkt 1 komentowanej ustawy posługuje się pojęciem „spraw indywidualnych z zakresu administracji publicznej”, a nie np. zwrotem „spraw indywidualnych załatwianych przez organy administracji publicznej”.

Nie wszystkie sprawy indywidualne z zakresu administracji publicznej zostały obciążone opłatą skarbową, a jedynie te sprawy, które zostały enumeratywnie wymienione w art. 1 ust. 1 pkt 1 u.o.s., tj. dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek, wydanie zaświadczenia na wniosek, wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji).

⁷ A. Błaś, J. Boć, *Ustrój administracji publicznej* [w:] *Ustrój administracji publicznej*, red. E.J. Nowacka, Warszawa 2000, s. 14–15.

⁸ N. Szczęch, *Administracja problem definicyjny* [w:] *Administracja publiczna w III RP. Dwie dekady doświadczeń*, red. M. Mazuryk, S. Jaśkiewicz, Warszawa–Siedlce 2011, s. 103–104.

⁹ B. Kozłowska, *Organizacja administracji w Polsce* [w:] *Prawo administracyjne. Część ogólna*, red. M. Chmaj, Warszawa 2003, s. 92.

Ustawa o opłacie skarbowej nie definiuje wyżej wymienionych pojęć. Pomocne mogą więc być ustalenia nauki postępowania administracyjnego.

W ustawie o opłacie skarbowej kilkakrotnie posłużono się terminem „czynność urzędowa”, jednak nie określono jego istoty. Pomocne w określeniu istotnych cech czynności urzędowej może być orzecznictwo sądowe. Zgodnie z wyrokiem NSA z 24.06.1998 r. za czynność urzędową może być uznane jedynie dopełnienie czynności przewidzianej w przepisach prawa materialnego przez powołany do tego organ¹⁰. Według Trybunału Konstytucyjnego czynności urzędowe są rozumiane szerzej i obejmują wszelkie czynności organów i instytucji powołanych do realizacji określonych zadań publicznych, związane z realizacją ich konstytucyjnych i ustawowych kompetencji¹¹. W komentowanej ustawie pojęcie czynności urzędowej powinno być rozumiane szeroko i obejmować 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 administracyjnego¹².

W art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.o.s. jako zasadę przyjęto, że podlegają opłacie skarbowej czynności urzędowe dokonywane na podstawie zgłoszenia lub na wniosek zainteresowanego. Oznacza to, że czynności urzędowe, które zostały podjęte z urzędu, nie podlegają opłacie skarbowej.

W ustawie o opłacie skarbowej wyznaczono granice przedmiotowe opłaty skarbowej, ale użycie do ich opisu pojęć, których nie zdefiniowano, sprawia, że w konkretnej sytuacji mogą pojawiać się wątpliwości, czy

¹⁰ Wyrok NSA z 24.06.1998 r., I SA/Lu 189/98, „Wspólnota” 1998/47, s. 26.

¹¹ Uchwała TK z 14.05.1997 r., W 7/96, OTK 1997/2, poz. 27.

¹² R. Skwarło, *Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 13.

określone zdarzenie lub czynność podlegają lub nie podlegają tej daninie publicznej. Istotna rola w interpretacji przepisów ustawy o opłacie skarbowej przypada przede wszystkim organom orzekającym. Wójt poświadczający na wniosek stron określone czynności prawne lub dokumenty albo dokonujący na nich jakiegokolwiek wzmianki wykonuje czynność urzędową określoną w ustawie o opłacie skarbowej¹³. Podobnie sporządzenie przez wójta gminy, sekretarza gminy lub kierownika Urzędu Stanu Cywilnego testamentu należy do kategorii czynności urzędowych podlegających opłacie skarbowej¹⁴. Uznano także, że wydanie wypisu lub wyciągu ze studium lub planu zagospodarowania przestrzennego jest czynnością urzędową w rozumieniu niniejszej ustawy¹⁵.

Zgłoszenia, które nie wiążą się z dokonaniem czynności urzędowej, nie stanowią przedmiotu opłaty skarbowej. W niektórych jednak przypadkach ustawodawca określił stawki opłaty skarbowej od czynności urzędowych polegających na przyjęciu zgłoszenia. Przykładem takiej czynności jest przyjęcie wymaganego przepisami o ochronie środowiska¹⁶ zgłoszenia instalacji, z której emisja nie wymaga pozwolenia, mogącej negatywnie oddziaływać na środowisko, o którym mowa w ust. 13 części I załącznika do ustawy o opłacie skarbowej. Należy jednak podkreślić, że katalog podlegających opłacie skarbowej czynności urzędowych jest zamknięty. Oznacza to, że opłacie skarbowej podlegają wyłącznie te czynności urzędowe, które są enumeratywnie wymienione w I części załącznika do ustawy o opłacie skarbowej. W efekcie opłacie skarbowej nie podlega, jako niewymienione w I części załącznika, przedłożenie informacji o wytwarzanych odpadach oraz o sposobach gospodarowania wytworzonymi odpadami¹⁷. Udostępnienie informacji określonych w treści art. 293 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.), tzn. indywidualnych danych zawartych w de-

¹³ Uchwała RIO we Wrocławiu z 4.08.2004 r., 59/2004, „Wspólnota” 2004/23, s. 55.

¹⁴ Uchwała RIO w Łodzi z 27.05.2004 r., 16/68/2004, LEX nr 144736.

¹⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z 7.05.2009 r., I SA/Gl 19/09, LEX nr 614299.

¹⁶ Ustawa z 27.04.2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2017 r. poz. 519 ze zm.).

¹⁷ Pismo Ministerstwa Finansów i Ministerstwa Środowiska z 12.07.2007 r., PL-606/07, www.mos.gov.pl.

klaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objętych tajemnicą skarbową, podmiotom określonym w art. 298 i 299 o.p. (np. innym organom podatkowym lub Najwyższej Izbie Kontroli) jest czynnością urzędową, dla której nie została określona stawka opłaty skarbowej, czyli czynność ta znajduje się poza zakresem przedmiotowym ustawy¹⁸.

Nie podlegają również opłacie skarbowej poświadczenia bezpieczeństwa osobowego wydawane zgodnie z przepisami ustawy z 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 412). Są one wydawane po zakończeniu postępowania sprawdzającego, potwierdzają, że osoba sprawdzana daje rękojmię zachowania tajemnicy i uprawniają do dostępu do informacji niejawnych o odpowiedniej klauzuli tajności. Poświadczenia bezpieczeństwa są decyzjami administracyjnymi w rozumieniu art. 104 ustawy z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1257 ze zm.). 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 tego postępowania wymaga jedynie złożenia przez osobę sprawdzaną pisemnej zgody na jego przeprowadzenie¹⁹.

W ustawie o opłacie skarbowej nie zdefiniowano również pojęcia zaświadczenia. Należy podkreślić, że w doktrynie wyraźnie odróżnia się zaświadczenia od decyzji administracyjnych. Zaświadczenia są czynnościami materialno-technicznymi. Nie zmieniają one sytuacji prawnej adresata, w zaświadczeniu bowiem nie można ani przyznać, ani też ograniczyć żadnych uprawnień, ale czynność jego wydania może wy-

¹⁸ Pismo Ministerstwa Finansów z 13.05.2008 r., PL/LM/835/34/GKW/08/128, Biul. Skarb. 2008/1, s. 21.

¹⁹ Pismo Ministerstwa Finansów z 11.05.2007 r., PL-835-152/3/LM/EO/07-287, Biul. Skarb. 2007/3, s. 20.

wołać taki skutek²⁰. Zaświadczenia mogą bowiem istotnie zmieniać sytuację faktyczną strony, dostarczając jej środka dowodowego²¹. Zaświadczenie to przewidziane w przepisach prawnych potwierdzenie pewnego stanu rzeczy przez właściwy organ administracji na żądanie osoby zainteresowanej²². W zaświadczeniu potwierdza się określony fakt lub stan prawny, który został już uprzednio ustalony odpowiednim aktem prawnym lub jest znany organowi administracji²³.

Zaświadczenie jest pochodną istniejących faktów lub stanu prawnego, zatem wraz ze zmianą tych faktów lub stanu prawnego staje się nieaktualne i może być wydane nowe, odpowiadające aktualnemu stanowi prawnemu lub aktualnym faktom. Możliwe jest ponowne wydanie zaświadczenia w tej samej sprawie, bez uprzedniego korygowania czy unieważnienia pierwotnie wydanego zaświadczenia, z tego względu, że jest ono rodzajem czynności faktycznej, a te nie korzystają z powagi rzeczy osądzonej. Kwestia ta nie podlega dyskusji, albowiem wartość zaświadczenia należy oceniać w kategoriach wyrażania prawdy obiektywnej, co do faktów lub prawa. Zatem można zanegować jego wartość, wykazując, że potwierdza ono fałsz. Natomiast nie może – w przeciwieństwie do aktu administracyjnego – być oceniane w kategoriach ważności rozstrzygnięcia organu²⁴. Na równi z zaświadczeniami, na potrzeby opłaty skarbowej, traktowane są także inne czynności organów o podobnym charakterze – takie, jak poświadczenia zgodności duplikatu, odpisu, wyciągu, wypisu lub kopii dokonane przez organy administracji, legalizacje dokumentów itp.²⁵ Od zaświadczenia należy odróżnić decyzję deklaratoryjną, która stwierdza istnienie pewnego stanu prawnego. Tym, co je w istocie różni, jest ich charakter prawny. Decyzja jest aktem

²⁰ T. Brzezicki, P. Brzozowski, *Skarga na bezczynność w przedmiocie wydania zaświadczenia w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Casus” 2011/3, s. 19.

²¹ M. Wierzbowski, *Zasady i tryb wydawania zaświadczeń według KPA, PiP 1981/1*, s. 43.

²² Wyrok NSA z 27.11.1998 r., III SA 1282/97, LEX nr 37646.

²³ Wyrok NSA z 20.11.1981 r., II SA 848/81 [w:] E. Smoktunowicz, *Orzecznictwo Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Kodeks postępowania administracyjnego*, Warszawa 1995, s. 322.

²⁴ Wyrok NSA z 24.11.2006 r., I OSK 88/06, LEX nr 293177.

²⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z 27.01.2010 r., III SA/Po 607/09, LEX nr 554213.

stosowania prawa, aktem woli, czynnością prawną, która zmierza bezpośrednio do wywołania skutków prawnych. Zaświadczenie natomiast jest tylko czynnością faktyczną, aktem wiedzy, który może wywoływać skutki prawne, ale nie jest to jego główny cel²⁶. W innym orzeczeniu podkreślono, że zaświadczenie jest aktem wiedzy, a nie woli organu, i nie ma charakteru prawotwórczego. Nie rozstrzyga bowiem żadnej sprawy, nie tworzy nowej sytuacji prawnej ani nie kształtuje bezpośrednio stosunku prawnego. Zaświadczeniem organ potwierdza jedynie istnienie określonego stanu na podstawie posiadanych danych²⁷.

Zasady wydawania zaświadczeń określono w dziale VII Kodeksu postępowania administracyjnego. Organ administracji publicznej wydaje zaświadczenie na żądanie osoby ubiegającej się o nie. Zaświadczenie wydaje się, jeżeli:

- 1) urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego wymaga przepis prawa;
- 2) osoba ubiega się o zaświadczenie ze względu na swój interes prawny w urzędowym potwierdzeniu określonych faktów lub stanu prawnego; organ administracji publicznej obowiązany jest wydać zaświadczenie, gdy chodzi o potwierdzenie faktów albo stanu prawnego wynikających z prowadzonej przez ten organ ewidencji, rejestrów lub innych danych znajdujących się w posiadaniu organu.

Zaświadczenie powinno być wydane bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 7 dni. Zaświadczenie w przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego jest dokumentem urzędowym, który potwierdza określony fakt lub stan prawny²⁸. Wykładnia prawa, czyli proces ustalania norm prawnych na podstawie przepisów prawnych dokonywany przed ich zastosowaniem, nie może być przedmiotem zaświadczenia²⁹.

²⁶ Wyrok WSA w Warszawie z 12.02.2015 r., I SA/Wa 2946/14, LEX nr 1734342.

²⁷ Wyrok WSA w Krakowie z 21.05.2014 r., III SA/Kr 91/14, LEX nr 1531853.

²⁸ L. Klat-Wertelecka, *Zaświadczenie w prawie administracyjnym*, Warszawa 2001, s. 35.

²⁹ Wyrok WSA w Warszawie z 6.03.2007 r., I SA/Wa 1767/06, LEX nr 315067.

Tryb wydawania zaświadczeń reguluje również dział VIIIa ustawy – Ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 306a o.p. organ podatkowy wydaje zaświadczenia na żądanie osoby ubiegającej się o zaświadczenie. Wydaje się zaświadczenie, jeżeli:

- 1) urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego wymaga przepis prawa;
- 2) osoba ubiega się o zaświadczenie ze względu na swój interes prawny w urzędowym potwierdzeniu określonych faktów lub stanu prawnego.

Zaświadczenie potwierdza stan faktyczny lub prawny istniejący w dniu jego wydania. Jest wydawane w granicach żądania wnioskodawcy. Zaświadczenie powinno być wydane bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku o wydanie zaświadczenia.

Potwierdzenie wydawane na wniosek zainteresowanego przez naczelnika urzędu skarbowego, z którego wynika, czy podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, czy jest zwolniony – art. 96 ust. 13 ustawy z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.), nie jest tożsame z potwierdzeniem dokonywanym w związku z „pierwotną” rejestracją podatnika. Należy je traktować jako zaświadczenie w rozumieniu przepisów art. 306a o.p. Odrębną grupę zaświadczeń stanowią zaświadczenia wydawane w przypadku wystąpienia przez podatnika z wnioskiem o potwierdzenie, czy dana czynność (umowa) podlega podatkowi, czy też nie podlega. Sytuacje te należy odróżnić od przypadków, gdy zainteresowany występuje z wnioskiem o dokonanie wykładni przepisów prawa podatkowego w trybie art. 14a o.p., przedstawiając hipotetyczny stan faktyczny i propozycję stosowania przepisów. Jeżeli natomiast przedkłada on organowi podatkowemu konkretną umowę w celu potwierdzenia, że nie podlega ona opodatkowaniu (np. podatkowi od czynności cywilnoprawnych), to potwierdzenie takie,

jako stanowiące w swej istocie zaświadczenie, podlega opłacie skarbowej³⁰.

Treść zaświadczenia nie może tworzyć nowej sytuacji prawnej lub cokolwiek rozstrzygać. Mimo zawartego w art. 306a § 2 o.p. kategorycznego sformułowania „zaświadczenie wydaje się”, nie można interpretować tego przepisu w ten sposób, że organ ma obowiązek wydać zaświadczenie w każdym przypadku, gdy urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego wymaga przepis prawa lub ubiega się o nie osoba ze względu na swój interes prawny. Pełny sens temu przepisowi nadaje dopiero art. 306b o.p., który określa warunki wydania zaświadczenia – posiadanie przez organ w swoich zasobach informacji o faktach lub stanie prawnym mających być stwierdzonymi w zaświadczeniu³¹.

Jako zaświadczenia traktuje się m.in. poświadczenia zgodności kopii, dokonywane przez organy administracji samorządowej. Poświadczenia te podlegają zatem opłacie skarbowej, jeżeli stanowią rezultat działania organu, podjętego na wniosek (żądanie) konkretnego podmiotu. Jeżeli jednak organ wykonuje kopie dokumentów, następnie zaś poświadcza ich zgodność z oryginałami w ramach ciężącego na nim obowiązku, to poświadczenie nie następuje na żądanie konkretnego podmiotu, lecz z urzędu dla określonych celów. Świadczy o tym pozostawienie poświadczonych kopii w aktach, a oryginałów u zainteresowanego. W związku z powyższym brak jest podstaw do obciążenia opłatą skarbową tego rodzaju poświadczeń³².

Opłacie skarbowej podlegają wyłącznie zaświadczenia wydawane na wniosek zainteresowanego w sprawach indywidualnych z zakresu ad-

³⁰ M. Derejko-Kotowska, *Opłata skarbowa od czynności urzędowych, zaświadczeń i zezwoleń wydawanych przez organy podatkowe podległe Ministrowi Finansów*, Biul. Skarb. 2005/4, s. 4.

³¹ Wyrok WSA w Białymstoku z 15.12.2009 r., II SA/Bk 495/09, LEX nr 582927.

³² Pismo Ministerstwa Finansów z 23.08.2001 r., LK-1450/LM/JK/2001, Biul. Skarb. 2001/5, s. 11, „Glosa” 2002/2, s. 38, *Rej.* 2002/1, s. 38, „Serwis Podatkowy” 2003/9, s. 38.

ministracji publicznej. W związku z tym brak jest podstaw do pobierania opłaty skarbowej od zaświadczeń o wysokości wynagrodzenia, wydawanych na prośbę pracownika przez organ gminy, bowiem w tym przypadku organ gminy występuje jako pracodawca, a nie jako organ administracji publicznej i sprawa, w jakiej wydawane jest zaświadczenie, jest wprawdzie sprawą indywidualną, ale nie jest sprawą z zakresu administracji publicznej, o której mowa w art. 1 u.o.s.³³

Nie są również obciążone opłatą skarbową zaświadczenia (poświadczenia lub potwierdzenia), które są wydawane w rezultacie nałożonego na ogół obywateli obowiązku ustawowego. Nie podlega więc opłacie skarbowej potwierdzenie faktu nadania Numeru Identyfikacji Podatkowej, ponieważ ustawa z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2017 r. poz. 869 ze zm.) nakłada na określone kategorie podatników obowiązek dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego³⁴.

Od zaświadczeń wydawanych przez stacje kontroli pojazdów w związku z przeprowadzonymi badaniami technicznymi pojazdów, według interpretacji Ministerstwa Finansów i stanowiska ministra właściwego do spraw transportu, nie należy pobierać opłat skarbowych, ponieważ czynności dokonywane w związku z badaniami technicznymi pojazdów nie implikują obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej³⁵. Zaświadczenia o badaniach technicznych pojazdów, przeprowadzanych w trybie określonym w rozporządzeniu Ministra Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej z 26.06.2012 r. w sprawie zakresu i sposobu przeprowadzania badań technicznych pojazdów oraz wzorów dokumentów stosowanych przy tych badaniach (Dz.U. z 2015 r. poz. 776 ze zm.), wydawane są właścicielom pojazdów samochodowych wykonującym ustawy

³³ Pismo Ministerstwa Finansów z 22.06.2001 r., LK-1245/LM/BG/01, Biul. Skarb. 2001/4, s. 17, „Glosa” 2002/8, s. 17.

³⁴ Pismo Dyrektora Departamentu Podatków Bezpośrednich i Opłat z 16.02.1996 r. do izb skarbowych, PO 7/J-825-26-337/96, Biul. Skarb. 1996/4, s. 9.

³⁵ Pismo Ministerstwa Finansów z 12.07.2001 r., LK-1212d/LM/JB/01, Biul. Skarb. 2001/4, s. 18, „Glosa” 2002/2, s. 18.

obowiązek wynikający z przepisów ustawy z 20.06.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1260 ze zm.). Badanie techniczne pojazdu wykonywane jest przez stację kontroli pojazdów na podstawie zgłoszenia dokonanego przed upływem ustawowego terminu, a zaświadczenie, które stwierdza przeprowadzenie badania technicznego, wydawane jest z urzędu, bez wniosku zainteresowanego. Zamiast opłaty skarbowej za badania techniczne pojazdów są pobierane – zgodnie z przepisami ustawy – Prawo o ruchu drogowym – opłaty, których szczegółową wysokość określa Minister Infrastruktury³⁶.

W okresie obowiązywania ustawy z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej pojawiały się wątpliwości interpretacyjne na tle wymiaru opłaty skarbowej w związku z udostępnianiem danych z państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego, w tym także danych z ewidencji gruntów i budynków oraz innych materiałów, udzielania informacji, a także wykonywania wyrysów i wypisów z operatu ewidencyjnego na podstawie przepisów ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne³⁷. Przyjmowano, że wyżej wymienione czynności, z wyłączeniem sprzedaży map na podstawie zezwoleń wynikających z art. 18 tej ustawy³⁸, należały do kategorii spraw z zakresu administracji publicznej i nie miały charakteru sprzedaży w rozumieniu przepisów ustawy z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 ze zm.). Uznano wtedy, że niniejsze czynności miały charakter administracyjny ze względu na rodzaj organów prowadzących postępowanie, jak też ze względu na jego przedmiot. Czynności te dokonywane były na wniosek składany w sprawach indywidualnych, wyrażający wolę konkretnego podmiotu spowodowania określonego działania organu administracyjnego. Postępowanie to nie miało cha-

³⁶ Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z 29.09.2004 r. w sprawie wysokości opłat związanych z prowadzeniem stacji kontroli pojazdów oraz przeprowadzaniem badań technicznych pojazdów (Dz.U. poz. 2261 ze zm.).

³⁷ Ustawa z 17.05.1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2017 r. poz. 2101 ze zm.).

³⁸ Przepis art. 18 tej ustawy uchylono z dniem 12.07.2014 r. mocą art. 1 pkt 15 ustawy z 5.06.2014 r. o zmianie ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne oraz ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. poz. 897 ze zm.).

rakteru ogólnego postępowania administracyjnego, rozstrzyganego decyzją administracyjną, lecz było przykładem uproszczonego postępowania administracyjnego. Działania organów administracyjnych były czynnościami materialno-technicznymi, wskutek których wydany dokument urzędowo potwierdzał fakty lub stan prawny gruntów, budowli i lokali, zawarte w państwowym zasobie geodezyjnym i kartograficznym oraz operacie ewidencyjnym (rodzaj zaświadczenia)³⁹.

Uchylenie z dniem 12.07.2014 r. art. 18 p.g.k. przyczyniło się do wyeliminowania bariery utrudniającej wykorzystywanie przez przedsiębiorców, instytucje publiczne oraz przez obywateli materiałów państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego. Pośrednim skutkiem tej nowelizacji jest zmniejszenie dochodów gmin z tytułu opłat skarbowych pobieranych w związku z wydawaniem zezwoleń na rozpowszechnianie, rozprowadzanie oraz reprodukowanie w celu rozpowszechniania i rozprowadzania map, materiałów fotogrametrycznych i teledetekcyjnych, stanowiących państwowy zasób geodezyjny i kartograficzny. W wyniku przeprowadzonych badań ustalono, że suma pobranych w całym kraju opłat skarbowych z tego tytułu w ciągu jednego roku wynosiła około 7000 złotych⁴⁰.

Uwzględniając, że aktualnie obowiązująca ustawa o opłacie skarbowej odmiennie określa przedmiot tej opłaty, można przyjąć, że opłacie skarbowej podlega w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej: dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek, a także wydanie zaświadczenia na wniosek. Zasada ta ma zastosowanie, jeżeli wymienione przedmioty opłaty skarbowej na podstawie odrębnych przepisów nie podlegają innym opłatom o charakterze

³⁹ Pismo Ministerstwa Finansów z 1.11.2001 r., stanowisko wspólne Głównego Geodety Kraju i Ministerstwa Finansów w sprawie stosowania przepisów ustawy z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej przy załatwianiu indywidualnych spraw z zakresu geodezji i kartografii, Biul. Skarb. 2001/6, s. 28.

⁴⁰ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne oraz ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, druk sejm. nr 2364 Sejmu RP VII kadencji.

publicznoprawnym lub nie są od tych opłat zwolnione. Zgodnie z art. 24 p.g.k. w operacie ewidencyjnym zamieszcza się informacje o: gruntach (dotyczące ich położenia, granic, powierzchni, rodzajów użytków gruntowych oraz ich klas bonitacyjnych, oznaczenia ksiąg wieczystych lub zbiorów dokumentów, jeżeli zostały założone dla nieruchomości, w skład której wchodzi grunty); budynkach (dotyczące ich położenia, przeznaczenia, funkcji użytkowych i ogólnych danych technicznych); lokalach (dotyczące ich położenia, funkcji użytkowych oraz powierzchni użytkowej); właścicielach nieruchomości (w przypadku nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego dodatkowo zamieszcza się informacje o innych podmiotach, w których władaniu lub gospodarowaniu znajdują się te nieruchomości; w odniesieniu do gruntów, dla których ze względu na brak księgi wieczystej, zbioru dokumentów albo innych dokumentów nie można ustalić ich właścicieli, zamieszcza się dane o osobach lub innych podmiotach, które władają tymi gruntami na zasadach samoistnego posiadania); miejscach pobytu stałego lub adresach siedzib właścicieli, innych podmiotów władających lub gospodarujących nieruchomościami; o wpisaniu do rejestru zabytków; o objęciu określoną formą ochrony przyrody gruntu lub budynku; o wartości katastralnej nieruchomości; umowach dzierżawy (jeżeli od wykazania takich informacji w ewidencji gruntów i budynków uzależnione jest nabycie praw wynikających z przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników, a także z przepisów o rozwoju obszarów wiejskich). Informacje zawarte w operacie ewidencyjnym są jawne.

Starosta udostępnia informacje zawarte w operacie ewidencyjnym w formie: wypisów z rejestrów, kartotek i wykazów tego operatu; wyrysów z mapy ewidencyjnej; kopii dokumentów uzasadniających wpisy do bazy danych operatu ewidencyjnego; plików komputerowych sformatowanych zgodnie z obowiązującym standardem wymiany danych ewidencyjnych; usług dotyczących zbiorów i danych przestrzennych⁴¹.

⁴¹ Wymienionych w art. 9 ustawy z 4.03.2010 r. o infrastrukturze informacji przestrzennej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1382 ze zm.).

Starosta udostępnia dane ewidencji gruntów i budynków zawierające dane o właścicielach nieruchomości (w odniesieniu do nieruchomości państwowych i samorządowych również dane dotyczące innych podmiotów, w których władaniu lub gospodarowaniu znajdują się te nieruchomości, a także dane o samoistnych posiadaczach gruntów) oraz wydaje wypisy z operatu ewidencyjnego, zawierające takie dane, na żądanie:

- 1) właścicieli oraz osób i jednostek organizacyjnych władających gruntami, budynkami lub lokalami, których dotyczy udostępniany zbiór danych lub wypis;
- 2) organów administracji publicznej albo podmiotów niebędących organami administracji publicznej, realizujących, na skutek powierzenia lub zlecenia przez organ administracji publicznej, zadania publiczne związane z gruntami, budynkami lub lokalami, których dotyczy udostępniany zbiór danych lub wypis;
- 3) operatorów sieci⁴²;
- 4) innych podmiotów niż wyżej wymienione, które mają interes prawny w tym zakresie.

Zgodnie z art. 40b p.g.k. organy prowadzące państwowy zasób geodezyjny i kartograficzny pobierają opłaty za:

- umożliwienie korzystania z usług teleinformatycznego systemu ASG-EUPOS umożliwiającego udostępnianie danych podstawowej osnowy geodezyjnej;
- sporządzanie i wydawanie wypisów oraz wyrysów z operatu ewidencji gruntów i budynków;
- uwierzytelnianie dokumentów opracowanych przez wykonawców prac geodezyjnych lub prac kartograficznych, co do zgodności tych dokumentów z danymi zawartymi w bazach danych (obejmujących zbiory danych przestrzennych infrastruktury informacji przestrzennej oraz obiekty topograficzne) lub z dokumentacją przekazaną przez tego wykonawcę do państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego;

⁴² Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 8 ustawy z 7.05.2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2062 ze zm.) są to: przedsiębiorca telekomunikacyjny lub podmiot wykonujący zadania z zakresu użyteczności publicznej, w tym jednostka samorządu terytorialnego.

- wysyłanie materiałów zasobu pod wskazany adres;
- udostępnianie rzeczoznawcom majątkowym do wglądu zbiorów aktów notarialnych oraz orzeczeń sądowych i decyzji administracyjnych będących podstawą wpisów w ewidencji gruntów i budynków;
- uzgadnianie usytuowania projektowanej sieci uzbrojenia terenu.

Nie pobiera się opłaty za wypisy i wyrisy z operatu ewidencyjnego sporządzane i wydawane na żądanie:

- 1) prokuratury,
- 2) sądów rozpoznających sprawy, w których stroną jest Skarb Państwa,
- 3) organów kontroli państwowej w związku z wykonywaniem przez te organy ich ustawowych zadań,
- 4) organów administracji rządowej oraz jednostek samorządu terytorialnego, w związku z ich działaniami mającymi na celu:
 - a) ujawnienie prawa do nieruchomości Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w księdze wieczystej,
 - b) przeniesienie praw do nieruchomości Skarbu Państwa na rzecz jednostki samorządu terytorialnego,
 - c) przeniesienie praw do nieruchomości jednostki samorządu terytorialnego na rzecz Skarbu Państwa.

Zgodnie z art. 40a ust. 1 p.g.k. organy prowadzące państwowy zasób geodezyjny i kartograficzny udostępniają materiały zasobu odpłatnie. Jednocześnie w art. 40a ust. 2 p.g.k. wymieniono przypadki, w których nie są pobierane opłaty, np.: za udostępnianie zbiorów danych państwowego rejestru granic i powierzchni jednostek podziałów terytorialnych kraju lub państwowego rejestru nazw geograficznych; za udostępnianie w postaci elektronicznej zbiorów danych państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego w celu edukacyjnym jednostkom organizacyjnym wchodzącym w skład systemu oświaty lub uczelniom.

Opłaty za czynności geodezyjne i kartograficzne są wymierzane i pobierane według zasad określonych w art. 40a–art. 40j p.g.k. Opłata za udostępnianie materiałów zasobu oraz za wykonanie innych czynności jest iloczynem odpowiednich stawek podstawowych, liczby jednostek roz-

liczeniowych oraz współczynników korygujących lub sumą takich ilości czynów. Wysokość stawek podstawowych w odniesieniu do odpowiednich jednostek rozliczeniowych, wysokość współczynników korygujących oraz zasady ustalania tych współczynników, a także szczegółowe zasady obliczania wysokości opłaty określa załącznik do ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne. Opłatę tę pobiera się przed udostępnieniem materiałów zasobu lub przed wykonaniem określonej w ustawie czynności.

Zgodnie z art. 3 u.o.s. nie podlegają opłacie skarbowej: dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia oraz zezwolenia (pozwolenia, koncesji), jeżeli na podstawie odrębnych przepisów podlegają innym opłatom o charakterze publicznoprawnym lub są od tych opłat zwolnione. Uzasadnione jest twierdzenie, że zakres obciążenia opłatą skarbową – pod względem przedmiotowym – czynności i innych zdarzeń związanych z funkcjonowaniem państwowego zasobu geodezyjnego i kartograficznego należy ustalać z uwzględnieniem postanowień ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne. Oznacza to, że w tych przypadkach, w których są pobierane opłaty za czynności geodezyjne i kartograficzne lub ustanowiono zwolnienie z takich opłat, nie pobiera się opłaty skarbowej.

Opłacie skarbowej podlega również – w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej – wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji). W polskim ustawodawstwie odróżnia się zezwolenia od koncesji⁴³. Treścią zezwolenia jest przyznanie przedsiębiorcom przez organy administracji publicznej uprawnień do podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej w formie, kierunkach i rozmiarach ustalonych w sposób możliwy do przyjęcia ze względu na interes publiczny⁴⁴, z zachowaniem warunków ustalonych dla danego rodzaju działalności⁴⁵.

⁴³ C. Kosikowski, *Koncesje w prawie polskim*, Kraków 1996, s. 26.

⁴⁴ J. Gliniecka, *Instrumenty finansowe oddziaływania państwa na zagraniczne podmioty gospodarcze*, Gdańsk 1992, s. 39.

⁴⁵ Por. np. Ł. Gołąb, *Zezwolenie wodno-kanalizacyjne jako instrument reglamentacji dostępu do rynku w sektorze wodociągowo-kanalizacyjnym*, PUG 2011/3, s. 17–28.

Przyjmuje się, że zezwolenie może być rozumiane jako uchylenie ogólnego zakazu prowadzenia danego rodzaju działalności gospodarczej w stosunku do podmiotu, który je uzyskał⁴⁶.

Zezwolenie jest aktem administracyjnym o charakterze związanym, co skutkuje istnieniem prawa podmiotowego ubiegającego się o wydanie zezwolenia, jeśli podmiot ten spełnia ustawowo określone warunki. Natomiast koncesja jest postacią aktu administracyjnego uznaniowego, w przypadku którego realizacja wszystkich warunków przez ubiegającego się o wydanie koncesji nie gwarantuje pozytywnego rozstrzygnięcia toczącego się postępowania administracyjnego o jej udzielenie⁴⁷. Koncesję uzyskać mogą wyłącznie podmioty niepubliczne, gdyż wykonywanie koncesjonowanej działalności przez podmiot publiczny stanowiłoby *de facto* realizację uprawnień już państwu przysługujących. Państwo, rezygnując z monopolu na rzecz podmiotu publicznego, udzielałoby tak naprawdę sobie samemu pozwolenia, a połączenie *imperium* z prowadzeniem działalności gospodarczej dawałoby takim podmiotom niczym nieuzasadnioną przewagę na rynku⁴⁸. Oceniono, że wszelkie rodzaje reglamentacji (zezwożenia, koncesje, licencje) to uprawnienia o charakterze osobistym i z tego powodu nie mogą być przedmiotem jakiegokolwiek obrotu prawnego. Wyjątek w tym zakresie mogą czynić przepisy ustawy przez wyraźne dopuszczenie do przeniesienia tych uprawnień. Wyjątkowy charakter wszelkich publicznych praw reglamentacyjnych zmusza do restrykcyjnego rozumienia zasad związanych z możliwością ich przechodzenia na inne podmioty i korzystania z nich przez osoby, którym nie zostały one przyznane⁴⁹.

Prawna instytucja zezwolenia znajduje szerokie zastosowanie w polskim systemie prawa. Odnosi się bowiem nie tylko do reglamentowania różnych rodzajów działalności gospodarczej, ale wykorzystywana jest także

⁴⁶ S. Biernat, *Podjęmowanie i prowadzenie działalności – wolność gospodarcza de lege lata i de lege ferenda*, PPH 1994/9, s. 13.

⁴⁷ M. Pawełczyk, *Prawo działalności gospodarczej – uwagi krytyczne*, Rej. 2001/3, s. 88.

⁴⁸ T. Szanciło, *Koncesje i zezwożenia w działalności gospodarczej*, PPH 2002/7, s. 33.

⁴⁹ Z. Czarnik, *Glosa do uchwały NSA z 15.10.2008 r., II GPS 5/08, OSP 2009/2, poz. 17.*

w prawie pomocy społecznej, Prawie o ruchu drogowym, prawie pracy, prawie o cudzoziemcach, prawie o bezpieczeństwie imprez masowych, Prawie łowieckim, prawie regulującym leczenie substytucyjne osób uzależnionych. Koncesje są stosowane m.in. w regulacjach Prawa geologicznego i górniczego, Prawa energetycznego, Prawa lotniczego, a także dotyczących organizowania niektórych gier hazardowych lub rozpowszechniania programów radiowych i telewizyjnych. Instytucja licencji uregulowana jest m.in. w Prawie własności przemysłowej, Prawie lotniczym, przepisach regulujących wykonywanie zawodu doradcy restrukturyzacyjnego lub wykonywanie transportu kolejowego.

Zgodnie z art. 75 ustawy z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.) uzyskania zezwolenia wymaga wykonywanie działalności gospodarczej w zakresie określonym w przepisach odrębnych ustaw. Zezwolenia na działalność gospodarczą są utrzymywane tylko dlatego, że kompetentny organ musi sprawdzić, czy przedsiębiorca zainteresowany podjęciem i wykonywaniem danego rodzaju działalności gospodarczej spełnia związane z tym ustawowe wymogi⁵⁰. Zezwolenie jest aktem zgody uprawnionego organu administracji publicznej, udzielonej przedsiębiorcy zainteresowanemu podjęciem i wykonywaniem, na warunkach określonych przepisami prawa, działalności gospodarczej. Legalizuje ono wykonywanie działalności gospodarczej, upewnia, iż działalność jest zgodna z warunkami określonymi w przepisach obowiązującego prawa, „nadaje” takiej działalności charakter publiczny⁵¹. Wypełnienie wszystkich ustawowych wymogów przez podmiot ubiegający się o zezwolenie zobowiązuje organ do wydania zezwolenia. Wydanie zezwolenia nie jest uzależnione od innych dodatkowych przesłanek zależnych od subiektywnej oceny organu. Państwo, nakładając wymóg uzyskania zezwolenia, ma być jedynie gwarantem należytej wykonywanej działalności gospodarczej w danej dziedzinie⁵².

⁵⁰ C. Kosikowski, *Nowa ustawa o działalności gospodarczej*, PiP 2000/1, s. 3.

⁵¹ W. Kubala, *Zezwolenie na wykonywanie działalności gospodarczej*, MoP 2000/7, s. 417.

⁵² K. Majewska-Otawska, *Zezwolenia w świetle prawa działalności gospodarczej*, RPEiS 2002/2, s. 105; A. Jachowicz, *Zezwolenia na prowadzenie apteki jako przykład reglamen-*

Poszczególne ustawy regulujące zasady udzielania zezwoleń na prowadzenie określonych rodzajów działalności zawierają wyraźne postanowienia dotyczące wymierzania i poboru opłat za wydane zezwolenia. Wysokość opłaty skarbowej za wydanie zezwolenia określają również przepisy ustawy o opłacie skarbowej. Zezwolenia, które podlegają opłacie skarbowej, wymienione zostały w załączniku do komentowanej ustawy. Pobieranie opłat skarbowych przewidziano m.in. od zezwoleń: na zawarcie małżeństwa, na zamieszkanie na czas oznaczony, na osiedlenie się, na pobyt rezydenta długoterminowego Unii Europejskiej, wydawanych na podstawie przepisów o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców, wydawanych na podstawie przepisów Prawa budowlanego, wydawanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym, na utworzenie banku spółdzielczego lub banku w formie spółki akcyjnej, na wykonywanie działalności ubezpieczeniowej, na wywóz zabytku za granicę, wydawanych na podstawie przepisów Prawa górniczego i geologicznego.

Tytułem przykładu można przywołać postanowienia art. 52 i n. ustawy z 23.07.2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (Dz.U. z 2017 r. poz. 2187 ze zm.). Zgodnie z tymi przepisami wymagane jest pozwolenie na wywóz zabytku za granicę. Wydawane są – na wniosek zainteresowanego – jednorazowe pozwolenia na stały lub czasowy wywóz zabytku za granicę. Pozwolenia są wydawane odpowiednio przez ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego lub wojewódzkiego konserwatora zabytków. Wydawane są również wielokrotne pozwolenia indywidualne lub ogólne na czasowy wywóz zabytku za granicę (pozwolenie wydaje wojewódzki konserwator zabytków). Stawki opłaty skarbowej za takie pozwolenia określono w części III załącznika do u.o.s.

W ustawie o opłacie skarbowej posłużono się również pojęciem koncesji. W doktrynie przyjmuje się, że koncesja na prowadzenie działalności go-

tacji działalności gospodarczej [w:] Prawno-administracyjne ograniczenia podejmowania i prowadzenia działalności gospodarczej, red. J. Kostrubiec, P. Szczęśniak, M. Zdyb, Lublin 2013, s. 186–195.

spodarczej to podejmowany na podstawie odpowiednich przepisów przez organ administracji publicznej właściwy ze względu na przedmiot podlegającej koncesjonowaniu działalności gospodarczej, wyłącznie na wniosek zainteresowanego, konstytutywny akt administracyjny przyznający na równych zasadach wszystkim typom przedsiębiorców uprawnienie do prowadzenia działalności gospodarczej zastrzeżonej prawnie na rzecz państwa⁵³. Przez koncesję w znaczeniu ścisłym rozumie się konstytutywny akt administracyjny, na którym koncesjonariusz opiera prawo posiadania pewnego zakresu administracji publicznej w celu wykonywania jej we własnym imieniu, a koncedent zastrzega sobie prawo nadzoru nad wykonywaniem tego prawa⁵⁴. Wskazuje się, że *de lege lata* koncesja dotyczy podmiotu, a nie przedmiotu. Ponadto uprawnienia i obowiązki z niej płynące mają charakter administracyjnoprawny, a nie cywilnoprawny⁵⁵. Pojęcie koncesji, pomimo braku ustawowej definicji, odnosić należy do aktu indywidualnego, w którym organ administracji publicznej ustala prawo do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, mającego szczególne znaczenie dla bezpieczeństwa państwa i obywateli lub ze względu na ważny interes publiczny, wydawanego na wniosek, na podstawie przepisów ustawowych oraz mającego zapewnioną ochronę trwałości⁵⁶.

Zgodnie z art. 5 pkt 1 u.s.d.g. organem koncesyjnym jest organ administracji publicznej upoważniony na podstawie ustawy do udzielania, odmowy udzielania, zmiany i cofania koncesji. W art. 46 u.s.d.g. wymieniono rodzaje działalności, których wykonywanie wymaga posiadania koncesji. Są one następujące:

- 1) poszukiwanie lub rozpoznawanie złóż węglowodorów oraz kopalin stałych objętych własnością górnictw, poszukiwanie lub rozpoznawanie kompleksu podziemnego składowania dwutlenku węgla, wy-

⁵³ B. Jaworska-Dębska, *Charakter prawny koncesji na działalność gospodarczą*, cz. 2, PUG 1994/4, s. 18.

⁵⁴ W. Kubala, *Koncesje w prawie działalności gospodarczej*, PrSp 2000/7–8, s. 80.

⁵⁵ M. Habdas, *Przedsiębiorstwo w znaczeniu przedmiotowym*, KPPod. 2002/2, s. 315.

⁵⁶ A. Trela, *Postępowanie w sprawie udzielania ograniczonej liczby koncesji*, RPEiS 2005/4, s. 51.

- dobywanie kopaliny ze złóż, podziemne bezzbiornikowe magazynowanie substancji, podziemne składowanie odpadów oraz podziemne składowanie dwutlenku węgla;
- 2) wytwarzanie i obrót materiałami wybuchowymi, bronią i amunicją oraz wyrobami i technologią o przeznaczeniu wojskowym lub policyjnym;
 - 3) wytwarzanie, przetwarzanie, magazynowanie lub przeładunek, przesyłanie, dystrybucja i obrót paliwami i energią;
 - 4) przesyłanie dwutlenku węgla w celu jego podziemnego składowania;
 - 5) ochrona osób i mienia;
 - 6) rozpowszechnianie programów radiowych i telewizyjnych, z wyłączeniem programów rozpowszechnianych wyłącznie w systemie teleinformatycznym, które nie są rozprowadzane naziemnie, satelitarnie lub w sieciach kablowych;
 - 7) przewozy lotnicze;
 - 8) prowadzenie kasyna gry.

Szczegółowy zakres i warunki wykonywania działalności gospodarczej podlegającej koncesjonowaniu określają przepisy odrębnych ustaw⁵⁷.

Zgodnie z załącznikiem do ustawy o opłacie skarbowej opłaty skarbowe pobierane są za wydanie koncesji:

- 1) na wykonywanie działalności gospodarczej w zakresie obrotu z za granicą paliwami i energią;
- 2) na wykonywanie innej niż wymieniona w tym załączniku działalności gospodarczej.

Pozostawienie katalogu otwartego w zakresie innych rodzajów działalności gospodarczej wynika z tego, że w art. 46 ust. 3 u.s.d.g. dopuszczono możliwość wprowadzenia innych koncesji w dziedzinach działalności gospodarczej mających szczególne znaczenie ze względu na bezpieczeń-

⁵⁷ Na przykład: ustawa z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 220 ze zm.); ustawa z 4.02.1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze (Dz.U. z 2017 r. poz. 2126 ze zm.); ustawa z 22.08.1997 r. o ochronie osób i mienia (Dz.U. z 2017 r. poz. 2213 ze zm.).

stwo państwa lub obywateli albo inny ważny interes publiczny, ale tylko w przypadku gdy działalność ta nie może być wykonywana jako wolna lub po uzyskaniu wpisu do rejestru działalności regulowanej albo zezwolenia oraz wymaga zmiany ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

W art. 47 u.s.d.g. określono ogólne zasady udzielania koncesji. Jeżeli przepisy odrębnych ustaw nie stanowią inaczej, to udzielenie, odmowa udzielenia, zmiana i cofnięcie koncesji lub ograniczenie jej zakresu należy do ministra właściwego ze względu na przedmiot działalności gospodarczej podlegającej koncesjonowaniu. Udzielenie, odmowa udzielenia, zmiana i cofnięcie koncesji lub ograniczenie jej zakresu w stosunku do wniosku następuje w drodze decyzji. Zgodnie z art. 75a u.s.d.g. koncesja, zezwolenie, zgoda, licencja albo wpis do rejestru działalności regulowanej uprawniają do wykonywania działalności gospodarczej na terenie całego kraju i przez czas nieokreślony. Wprowadzenie wyjątku od tej zasady jest dopuszczalne tylko w przepisach ustaw odrębnych wyłącznie ze względu na nadrzędny interes publiczny. Przykładem takiego wyjątku jest art. 21 ust. 4 Prawa geologicznego i górniczego, według którego koncesji udziela się na czas oznaczony, nie krótszy niż 3 lata i nie dłuższy niż 50 lat, chyba że przedsiębiorca złożył wniosek o udzielenie koncesji na czas krótszy. Limitowany okres udzielenia koncesji ustalono również w art. 36 Prawa energetycznego, zgodnie z którym koncesji udziela się na czas oznaczony, nie krótszy niż 10 lat i nie dłuższy niż 50 lat, chyba że przedsiębiorca wnioskuje o udzielenie koncesji na czas krótszy.

Stosownie do postanowień art. 52 ust. 1 u.s.d.g. w sytuacji gdy liczba przedsiębiorców spełniających warunki do udzielenia koncesji i dających rękojmię prawidłowego wykonywania działalności objętej koncesją jest większa niż liczba koncesji przewidzianych do udzielenia, organ koncesyjny zarządza przetarg, którego przedmiotem jest udzielenie koncesji. W art. 53 u.s.d.g. nałożono na organ koncesyjny obowiązek zamieszczenia ogłoszenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” o konieczności przeprowadzenia przetargu wśród

przedsiębiorców spełniających warunki do udzielenia koncesji. W ogłoszeniu organ koncesyjny określa m.in. minimalną opłatę, za którą może być udzielona koncesja – nie niższą niż opłata skarbowa albo inna opłata o charakterze publicznoprawnym przewidziana w odrębnych przepisach za udzielenie koncesji⁵⁸. Odrębne uregulowanie w ustawie opłaty za udzielenie koncesji na rozpowszechnianie programu radiowego lub telewizyjnego skutkuje tym, że za udzielenie takiej koncesji nie wymierza się opłaty skarbowej⁵⁹.

Przetarg przeprowadza właściwy organ koncesyjny. Według postanowień art. 54 u.s.d.g. organ koncesyjny dokonuje wyboru ofert w liczbie zgodnej z liczbą koncesji wskazanych w ogłoszeniu zamieszczonym w „Monitorze Polskim”, kierując się wysokością zadeklarowanych opłat za udzielenie koncesji. W przypadku gdy kilku przedsiębiorców zadeklarowało opłatę w takiej samej wysokości, organ koncesyjny wzywa tych przedsiębiorców do ponownego zadeklarowania wysokości opłaty i wybiera ofertę przedsiębiorcy, który zadeklarował wyższą opłatę.

Słusznie ten przepis prawa krytycznie oceniono w doktrynie. Podkreślono, że opłata publiczna, podobnie jak podatek, nie może być przedmiotem negocjacji i przetargu. Jest bowiem ustalana władczo przez państwo i nie może być zmieniana w drodze cywilnoprawnej. Z przyjętego w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej rozwiązania wynikać może, że przedsiębiorca przystępujący do przetargu na koncesję proponuje zapłacić kwotę publicznej opłaty większą, niż to wynika z przepisów ogólnie obowiązujących. Jeśli zaś tak czyni – i organ koncesyjny na tej podstawie dokonuje wyboru koncesjonariusza, to jest to forma legalizacji źle pojętego fiskalizmu państwa. Uznano, że przepisy art. 52–54 cytowanej ustawy są przepisami niezgodnymi z Konstytucją RP, ponieważ naruszają władztwo państwa do określania ciężarów i świadczeń

⁵⁸ Por. np. art. 40 ustawy z 29.12.1992 r. o radiofonii i telewizji (Dz.U. z 2017 r. poz. 1414 ze zm.) oraz rozporządzenie Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji z 4.12.2012 r. w sprawie wysokości opłat za udzielenie koncesji na rozpowszechnianie programów radiowych i telewizyjnych oraz sposobu ich wyliczania (Dz.U. z 2012 r. poz. 1370).

⁵⁹ Wyrok NSA z 19.05.2017 r., II GSK 2207/15, LEX nr 2314933.

publicznych w drodze ustawy (art. 84 Konstytucji RP). Władztwo to wyklucza możliwość kształtowania wysokości ciężarów i świadczeń publicznych w drodze przetargu, o którym mowa w art. 52–54 u.s.d.g.⁶⁰

Stosowanie takich rozwiązań czyni prawdopodobnym to, że kilku przedsiębiorców wnioskować może nie tylko o koncesję na tę samą działalność, ale także o zbliżonym bądź analogicznym zakresie, deklarując zarazem różną wysokość opłaty, jaką zamierzają uiścić za udzielenie im koncesji. W efekcie kilku przedsiębiorców może uzyskać za różną „cenę” koncesję inkorporującą podobny bądź taki sam zakres uprawnień. Przedsiębiorca, który zadeklarował opłatę koncesyjną na wyższym poziomie niż jego „konkurent przetargowy” – a koncesja została następnie udzielona każdemu z nich – nie ma jednak podstawy do żądania zwrotu (bądź obniżenia) jego opłaty do wysokości opłaty deklarowanej przez innego z konkurentów. Zadeklarowanie opłaty koncesyjnej na zbyt wysokim poziomie stanowi swego rodzaju ryzyko ekonomiczne, jakie ponosi każdy uczestnik przetargu koncesyjnego; zadeklarowanie wspomnianej opłaty na zbyt niskim poziomie może z kolei skutkować „porażką przetargową”, czyli nieuzyskaniem koncesji. Wskazane ryzyko byłoby eliminowane w razie istnienia ustnej formy przetargu koncesyjnego („aukcji koncesyjnej”). Należy zgodzić się z twierdzeniem, że przetarg koncesyjny nie może być wykorzystywany wyłącznie jako instrument służący wzbogaceniu się budżetu kosztem spełniania zasadniczych funkcji reglamentacji podejmowania i wykonywania danego rodzaju działalności gospodarczej w formie koncesji. Nie jest zatem dopuszczalne, aby koncesja była udzielana przedsiębiorcy, który wprawdzie zaoferował wyższą opłatę koncesyjną niż konkurent w przetargu koncesyjnym, jednakże już na etapie udzielania koncesji można stwierdzić, iż wykonywanie przez tego pierwszego koncesjonowanej działalności może stanowić zagrożenie dla należytej realizacji wspomnianej funkcji konce-

⁶⁰ C. Kosikowski, *Nowe regulacje prawne w zakresie swobody działalności gospodarczej*, PiP 2004/10, s. 5.

sjonowania (podczas gdy temu drugiemu przedsiębiorcy zarzutu takiego obiektywnie postawić nie można)⁶¹.

Według innego poglądu podstawowym przepisem regulującym zagadnienie opłat za uzyskanie koncesji jest art. 62 ust. 1 u.s.d.g. Przepis art. 62 ust. 2 tej ustawy, odnoszący się do przetargu koncesyjnego, stanowi *lex specialis* wyłącznie w zakresie wysokości (a ściślej – sposobu ustalenia) takiej opłaty, a nie jej jurydycznego charakteru. Przepis szczególny nie pozbawia opłaty wnoszonej w trybie przetargowym publicznoprawnego charakteru. Źródłem obowiązku jej poniesienia jest bowiem w sposób wyraźny przepis aktu prawnego o randze ustawy⁶².

W art. 62 u.s.d.g. wprowadzono ogólną regułę, że za udzielenie koncesji lub jej zmianę oraz za udzielenie promesy pobiera się opłatę skarbową, chyba że przepisy odrębnych ustaw stanowią inaczej⁶³. Wysokość opłaty skarbowej za udzielenie lub zmianę koncesji oraz za udzielenie promesy określają przepisy o opłacie skarbowej. Jeżeli koncesji udzielono w trybie przetargu, za udzielenie koncesji pobiera się opłatę w wysokości zadeklarowanej w ofercie przetargowej. Opłatę skarbową zadeklarowaną w ofercie przetargowej wnosi się na rachunek organu koncesyjnego, chyba że przepisy odrębnych ustaw stanowią inaczej.

⁶¹ K. Kohutek, *Instytucja koncesji w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej – wybrane zagadnienia*, PUG 2005/5, s. 2.

⁶² J. Kołacz, *Zasadność kryterium wysokości opłaty proponowanej przez uczestników przetargu, jako podstawy udzielenia koncesji*, KPPubl. 2008/1–2, s. 140–142.

⁶³ Zgodnie z art. 40 ustawy z 29.12.1992 r. o radiofonii i telewizji za udzielenie koncesji na rozpowszechnianie programu radiowego lub telewizyjnego pobiera się opłatę (inną niż opłata skarbowa), niezależnie od rocznych opłat za prawo do dysponowania częstotliwością przewidzianych w ustawie z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne. Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia, nie wyższą niż ustalona w ustawie wysokość opłaty za udzielenie koncesji oraz sposób wyliczania tej opłaty, biorąc pod uwagę ustawowe kryteria (np. czas emisji reklam, zakres fal radiowych, liczbę mieszkańców miast w zasięgu programu). Por. rozporządzenie Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji z 4.12.2012 r. w sprawie wysokości opłat za udzielenie koncesji na rozpowszechnianie programów radiowych i telewizyjnych oraz sposobu ich wyliczania (Dz.U. z 2012 r. poz. 1370).

Należy zwrócić uwagę na fakt, że w ustawie o opłacie skarbowej synonimem „zezwolenia” są określenia „pozwolenie” i „koncesja”, a w załączniku do tej ustawy dodatkowo posłużono się terminami: „wiza”, „upoważnienie”, „licencja”, „zgoda”. Ustawodawca traktuje więc na gruncie ustawy o opłacie skarbowej zamiennie te terminy, chociaż i w odrębnych ustawach, i w doktrynie odróżnia się wyraźnie dwa podstawowe: „zezwolenie” oraz „koncesję”. Podobnie jak w przypadku czynności urzędowych oraz zaświadczeń, także w przypadku zezwoleń wprowadzono zasadę, że opłata skarbową pobierana jest od wydanych zezwoleń. Oznacza to więc, że opłata skarbową nie może być pobrana od decyzji odmawiającej udzielenia zezwolenia lub koncesji ani od decyzji w sprawie jego cofnięcia lub ograniczenia.

2. Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s. opłatą skarbową obciążono złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii – w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym. Przepisy komentowanej ustawy nie zawierają (ogólnej, uniwersalnej) definicji dokumentu, podobnie jak przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1904 ze zm.) i ustawy z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 155 ze zm.).

Ogólną definicję dokumentu zawiera natomiast, obowiązujący od 8.09.2016 r., przepis art. 77³ k.c., zgodnie z którym dokumentem jest nośnik informacji umożliwiający zapoznanie się z jej treścią. Dotychczas powszechnie przyjmowano, że dokumentami są akty pisemne, stanowiące wyrażenie określonych myśli lub wiadomości⁶⁴. Termin „dokument” jest używany w przepisach prawa cywilnego do określenia różnorodnych dokumentów zarówno pod względem rodzajowym, jak i pod względem realizowanych funkcji. Ponadto ustawodawca na równi z terminem „dokument” używa wielokrotnie takich wyrazów i wyrażań, jak

⁶⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 134.

np.: „pismo”, „pisemna forma czynności prawnej”, „pokwitowanie” lub „akt notarialny”. Wprowadzenie ustawowej definicji dokumentu, przez ustalenie znaczenia jednego z podstawowych terminów prawa cywilnego, realizuje cele porządkowe, a przy okazji jednoznacznie zrywa z tradycyjnym rozumieniem tego pojęcia jako informacji utrwalonej wyłącznie w postaci pisma, dając w ten sposób wyraz szerokiemu ujęciu dokumentu. Definicję dokumentu sformułowano przy zastosowaniu kryterium mieszanego, przedmiotowo-funkcjonalnego. Nawiązuje ona do ujęcia dokumentu jako przekazu woli ludzkiej (informacja możliwa do odtworzenia), co bazuje na etymologii słowa *documentum*, stanowiącego połączenie łacińskich wyrazów: *do, dare* – ‘dawać, przekazywać’ i *mens* – ‘myśl, zamiar’. Konstytutywną cechą tak rozumianego dokumentu jest jego intelektualna zawartość, czyli informacja – treść obejmująca różnego rodzaju oświadczenia, w tym oświadczenia woli. Treść ta musi zostać odpowiednio utrwalona w sposób umożliwiający jej odtworzenie. W takim ujęciu dla bytu dokumentu nie ma znaczenia to, czy jest on podpisany. Podpis nie jest zatem koniecznym elementem dokumentu. Pod względem sposobu sporządzenia dokumentu przyjęta definicja jest technologicznie neutralna. Treść dokumentu może zostać dowolnie ujawniona (np. znaki graficzne, dźwięk, obraz), a także utrwalona na dowolnym nośniku (np. papier lub plik) i za pomocą dowolnych środków (pióro, komputer, telefon komórkowy). Granicę tej neutralności wyznacza jednak realizowana przez dokument funkcja dowodowa, która wymaga, aby sposób utrwalenia informacji umożliwiał jej zachowanie i odtworzenie. Aby informacja mogła zostać odtworzona, musi zostać odpowiednio zapisana. Oba elementy razem, tj. informacja możliwa do odtworzenia oraz nośnik, stanowią dokument. Informacja bez nośnika nie jest dokumentem. Nie jest nim też niezapisana informacja na nośniku. Definicja nie przesądza o rodzaju nośnika, uwzględniając nowoczesne nośniki zapisu. W odniesieniu do dokumentów mających postać elektroniczną należy odróżnić nośnik, w którym jest zapisana informacja, od informatycznego nośnika danych, na którym jest zapisany dokument. W odniesieniu do dokumentu sporządzonego w postaci elektronicznej nośnikiem jest plik, czyli jednostka zapisu i przechowywania informacji. Natomiast informatyczny nośnik danych, na którym

utrwalono (zapisano) taki dokument, należy (posługując się terminologią dotyczącą dokumentów tradycyjnych) traktować jak kopertę lub teczkę, w której znajduje się dokument. Można zatem dokument zapisać na jednym informatycznym nośniku danych. Może on być także zapisany na wielu informatycznych nośnikach danych, z których każdy może zawierać tylko część dokumentu, a jego odczytanie i odtworzenie nastąpi przy użyciu odpowiedniego oprogramowania importującego dane z tych informatycznych nośników danych. W pewnych sytuacjach, z uwagi na określony kontekst prawny, sporządzenie dokumentu może wymagać zachowania określonej postaci. Na przykład w przypadku sporządzania oświadczenia woli w formie pisemnej dokument będzie musiał przybrać postać pisma, na którym będzie umieszczony własnoręczny podpis osoby dokonującej tej czynności prawnej⁶⁵.

Opłacie skarbowej poddano tylko niektóre, enumeratywnie wymienione dokumenty: stwierdzające udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo ich odpisy, wypisy lub kopie. Od dnia 1.01.2007 r. odstąpiono od obciążania opłatą skarbową weksli, a także dokumentów zawierających oświadczenia woli poręczyciela (w tym ostatnim przypadku obciążenia opłatą skarbową stosowano w okresie od 1.01.2003 r. do 31.12.2006 r.).

Istotne jest to, że zarówno oryginały dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa oraz prokury, jak i ich odpisy, wypisy lub kopie ustawodawca wyraźnie nakazuje obciążać opłatą skarbową. Podobne rozwiązania (w odniesieniu do dokumentów udzielonych pełnomocnictw) zawierała poprzednio obowiązująca ustawa z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej. Stwierdzenia takiego nie odnoszono natomiast wtedy do weksli oraz dokumentów zawierających oświadczenia woli poręczycieli, co mogło powodować w określonych sytuacjach powstawanie różnych wątpliwości, np. czy opłacie skarbowej podlegał również odpis (kopia) weksła. Odpis weksła nie jest oryginałem weksła, a jedynie jego

⁶⁵ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks cywilny, ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw, druk sejm. nr 2678 Sejmu RP VII kadencji.

kopią. Sam odpis nie stanowi źródła zobowiązania wekslowego. Na odpisie można umieszczać indosy i poręczenia wekslowe⁶⁶. Jeżeli więc odpisowi weksła odmawia się cech oryginału weksła, a w art. 1 ust. 1 pkt 2 lit. b poprzednio obowiązującej ustawy o opłacie skarbowej mowa była o dokumencie weksła, to należało przyjąć, iż ustawodawca nakładał obowiązek naliczenia i pobrania opłaty skarbowej jedynie od oryginalnego dokumentu weksła oraz od wtóropisu weksła, który w obrocie wekslowym pełni funkcję oryginału weksła. Każdy wtóropis weksła trasowanego jest wekslem oryginalnym. Wszystkie te oryginały weksła tworzą tylko jeden weksel, a właściwie dokumentują jedno zobowiązanie wekslowe⁶⁷. W związku z tym opłatę skarbową należało pobierać od jednego dokumentu weksła (wtóropisu), a nie od poszczególnych dokumentów (wtóropisów) tego samego weksła tworzących jedno zobowiązanie wekslowe. W przeciwnym razie następowałoby nadmierne obciążanie obrotu wekslowego opłatą skarbową.

Aktualnie obowiązująca ustawa o opłacie skarbowej nie wprowadza powszechnego, tj. dotyczącego wszelkich dokumentów udzielonych pełnomocnictw lub prokury, obciążenia opłatą skarbową. W art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s. 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

⁶⁶ Por. art. 67 ustawy z 28.04.1936 r. – Prawo wekslowe (Dz.U. z 2016 r. poz. 160).

⁶⁷ M.H. Koziński, *Weksle* [w:] M. Bączyk et al., *Papiery wartościowe*, Kraków 2000, s. 391.

w organie administracji publicznej, sądzie lub podmiocie wykonującym zadania z zakresu administracji publicznej⁶⁸.

Jak wyżej wspomniano, opłacie skarbowej poddano wyłącznie złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii – w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym. Oznacza to, że nie wiąże się powstania obowiązku fiskalnego w opłacie skarbowej z faktem ustanowienia pełnomocnika lub istnienia już w obrocie ważnego umocownia⁶⁹. Użyty w treści art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s. zwrot „w sprawie z zakresu administracji publicznej” wskazuje na określony katalog spraw, nie zaś na konkretną, trwającą już bądź podlegającą wszczęciu (na podstawie pisma, do którego dołączane jest pełnomocnictwo) sprawę administracyjną. Pobór opłaty oderwany jest od realizacji wskazanego w pełnomocnictwie upoważnienia do działania, a już samo złożenie pełnomocnictwa do konkretnej sprawy z zakresu administracji publicznej rodzi konsekwencje fiskalne⁷⁰. Dla powstania obowiązku fiskalnego znaczenie ma to, w jakiej sprawie pełnomocnictwo jest udzielone, i sam fakt jego złożenia w związku z określonym postępowaniem, a nie podmiot, któremu się je składa⁷¹. Przepisy ustawy o opłacie skarbowej nie uzależniają obowiązku uiszczenia tej daniny od rodzaju pełnomocnictwa i zakresu czynności, do jakich upoważnia ono pełnomocnika. Przesłanką powstania obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej jest samo złożenie dokumentu pełnomocnictwa. Ponadto nie ma znaczenia to, czy w danej sprawie wydawane jest władcze rozstrzygnięcie organu (sądu), czy też dokonywane są inne czynności, np. czynności materialno-techniczne⁷².

⁶⁸ Uzasadnienie projektu ustawy o opłacie skarbowej, druk sejm. nr 737 Sejmu RP V kadencji; J. Drosik, *Pełnomocnictwo i opłata skarbową od pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym*, „Administracja” 2007/4, s. 114.

⁶⁹ S. Bogucki, M. Romanowicz, *Problem ekwiwalentności opłaty skarbowej w przypadku złożenia pełnomocnictwa lub prokury*, cz. I, PPLiFS 2014/8, s. 17.

⁷⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z 7.08.2012 r., I SA/Gd 655/12, LEX nr 1212512.

⁷¹ Wyrok WSA w Krakowie z 3.06.2011 r., I SA/Kr 567/11, CBOSA.

⁷² Decyzja SKO w Gdańsku z 18.04.2012 r., 5140/11, LEX nr 1727148.

Zgodnie z art. 96 k.c. pełnomocnik jest podmiotem umocowanym do dokonywania czynności prawnych w imieniu i na rzecz osoby dającej umocowanie, tj. mocodawcy. Pełnomocnictwo może być udzielone w zasadzie w dowolnej formie, w sposób wyraźny lub dorozumiany. Kodeks cywilny wprowadza jednak wyjątki od tej reguły (np. art. 99 § 1 k.c.). Uzależnia się formę pełnomocnictwa od formy czynności prawnej *ad solemnitatem*. Podobnie art. 158 k.c. wprowadza wymóg udzielenia pełnomocnictwa w formie aktu notarialnego pod rygorem nieważności, jeżeli pełnomocnik ma zawrzeć umowę zobowiązującą do przeniesienia własności nieruchomości lub przenoszącą własność takiej rzeczy. Oznacza to więc, że opłata skarbowa nie jest pobierana od każdego pełnomocnictwa, a jedynie od takiego, którego udzielenie zostało stwierdzone odpowiednim dokumentem.

W myśl postanowień art. 109¹–109⁸ k.c. prawna instytucja prokury polega na tym, że prokurenta może ustanowić tylko przedsiębiorca podlegający obowiązkowi wpisu do rejestru przedsiębiorców. Prokura obejmuje umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych, jakie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. W poprzednio obowiązującej ustawie o opłacie skarbowej wprost nie wymieniano dokumentu prokury jako podlegającego obciążeniu opłatą skarbową, jednak w piśmiennictwie wskazywano, że prokura, będąc szczególnym rodzajem pełnomocnictwa, już wtedy powinna była podlegać tej opłacie, pomimo że ustawa z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej nie wymieniała jej. Był to jednak świadomy i słuszny zabieg ustawodawcy, który opłatą skarbową objął – co do zasady – wszelkie rodzaje pełnomocnictw, a więc również prokurę⁷³. Także odpisy (wypisy lub kopie) takich dokumentów są obciążone opłatą skarbową. W takich przypadkach może następować wielokrotne obciążenie opłatą skarbową, ponieważ opłata taka obciążać będzie zarówno oryginał dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa, jak i różne odpisy (wypisy lub kopie) takiego dokumentu.

⁷³ J. Grykiel, *Glosa do wyroku NSA z 22.12.2004 r., FSK 787/04*, „Glosa” 2007/2, s. 78.

W przypadku substytucji (dalszego pełnomocnictwa) udzielonej przez adwokata innemu adwokatowi bądź radcy prawnemu istnieje obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej na zasadach określonych w ustawie o opłacie skarbowej. Udzielenie dalszego pełnomocnictwa innej osobie jest jednostronną czynnością prawną dokonaną w imieniu mocodawcy i z bezpośrednim skutkiem dla niego. Skoro pełnomocnik udzielający substytucji działa w imieniu mocodawcy i z bezpośrednim dla niego skutkiem, to fakt ten wiąże się z tym, że to nie on, lecz mocodawca i substytut są stronami nowo powstałego stosunku prawnego. Ustanowienie substytutu rodzi stosunek prawny między nim a mocodawcą i staje się on pełnomocnikiem mocodawcy⁷⁴.

W przypadku udzielenia aplikantowi adwokackiemu lub radcowskiemu upoważnienia do zastępowania adwokata na podstawie art. 77 ustawy – Prawo o adwokaturze⁷⁵ obowiązek w opłacie skarbowej nie powstaje, gdyż nie jest to pełnomocnictwo ani w myśl Kodeksu postępowania cywilnego, ani – konsekwentnie – w myśl ustawy o opłacie skarbowej⁷⁶. Składany dokument stwierdzający pełnienie zastępstwa nie podlega zatem opłacie skarbowej⁷⁷. Status takiego aplikanta jest jednak różnie oceniany w doktrynie. Głoszony jest pogląd, że aplikant jest zastępcą adwokata w rozumieniu Prawa o adwokaturze, jednakże występując przed sądem jest, na gruncie Kodeksu postępowania cywilnego, substytutem, a więc dalszym pełnomocnikiem strony, w której imieniu dokonuje czynności procesowych, bowiem ani „istota aplikacji”, ani wykładnia

⁷⁴ Wyrok NSA z 18.02.2014 r., II FSK 444/12, LEX nr 1497827; wyrok WSA w Białymstoku z 7.12.2011 r., I SA/Bk 377/11, ONSAiWSA 2015/3, poz. 41.

⁷⁵ Ustawa z 26.05.1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2017 r. poz. 2368 ze zm.).

⁷⁶ J. Skrzydło, *Opłata skarbowa od pełnomocnictwa w świetle nowej ustawy o opłacie skarbowej – wybrane problemy*, MoP 2007/8, s. 448.

⁷⁷ Pismo Urzędu Miasta w Katowicach z 9.03.2007 r., FN.II.31205-1/07, „Doradca Podatnika” 2007/19–20, s. 13; W. Olichwier, *W sprawie problemów finansowych i podatkowych związanych z substytucją udzielaną pomiędzy adwokatami*, Pal. 2008/9–10, s. 103; E. Le-mańska, *Opłata skarbowa od pełnomocnictwa (prokury) w postępowaniu sądowno-administracyjnym (uwagi na tle ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej)*, ZNSA 2008/1, s. 53.

językowa nie uzasadniają odmiennych wniosków⁷⁸. Według innego poglądu aplikant nie uzyskuje statusu pełnomocnika procesowego i jakkolwiek jego czynności wywołują skutek wobec strony, to jednak nie dlatego, że jest jej pełnomocnikiem, lecz dlatego, że działa w imieniu pełnomocnika. Upoważnienie aplikanta do zastępowania adwokata, nazywane potocznie substytucją, w rzeczywistości nią nie jest. Między stroną a aplikantem nie powstaje węzeł prawny, tak jak w przypadku substytucji. Z tych względów, mimo zastępstwa aplikanta, pisma kierowane do strony organy skarbowe nadal powinny doręczać pełnomocnikowi, a nie aplikantowi⁷⁹.

W świetle ustaleń dokonanych przez sąd odpis z Krajowego Rejestru Sądowego potwierdzający udzielenie prokury należy do dokumentów stwierdzających udzielenie prokury, więc – o ile jest składany w ramach postępowań wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s. – podlega opłacie skarbowej. Odpis z KRS nie podlega jednak opłacie skarbowej, jeżeli w ramach tego samego postępowania prokurent potwierdza swoje umocowanie do działania innym dokumentem, np. uchwałą walnego zgromadzenia, w której udzielono mu prokury. Wystarczy bowiem, aby potwierdzenie udzielenia prokury było opodatkowane opłatą skarbową jednokrotnie. Obowiązuje zasada, według której od jednego dokumentu potwierdzającego prokurę należy uiszczać tyle opłat skarbowych, ile stosunków prokury z tego dokumentu wynika. Jeżeli jednak w konkretnej sprawie administracyjnej lub sądowej w imieniu spółki działa tylko jeden prokurent, to od potwierdzenia jego umocowania pobiera się tylko jedną opłatę skarbową, choćby odpowiedni dokument wskazywał wielu prokurentów⁸⁰. Odpis z KRS, w którym ujawnione są udzielone prokury, będzie podlegał opłacie skarbowej tylko za ten stosunek prokury, który jest wykazywany przez złożenie odpisu z KRS. Jeżeli odpis jest składany

⁷⁸ G. Borkowski, *Aplikant adwokacki w postępowaniu cywilnym – substytut czy zastępca adwokata?*, Pal. 2009/11–12, s. 104.

⁷⁹ H. Dwulat, *Pełnomocnictwo w postępowaniach przed organami skarbowymi*, cz. 3, Biul. Skarb. 2010/3, s. 15; E. Wróblewska, *Głosa do wyroku WSA w Gliwicach z 2.04.2008 r.*, I SA/Gl 37/08, PPLiFS 2011/12, s. 10.

⁸⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 28.03.2008 r., III SA/Wa 2020/07, MoPod 2008/5, s. 7.

tylko w celu wykazania składu zarządu, opłata skarbową nie będzie się należała⁸¹. Ustawodawca nie uzależnia powstania obowiązku fiskalnego od tego, czy prokurent działa w sprawie samodzielnie, czy też w ramach mieszanej reprezentacji łącznej z członkiem zarządu. W każdym z tych przypadków złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie prokury w celu potwierdzenia umocowania prokurenta do działania w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym jest objęte obowiązkiem fiskalnym w opłacie skarbowej⁸².

Zgodnie z art. 109¹ § 1 k.c. 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 wyżej przepisów Kodeksu cywilnego upoważnienie do działania w imieniu przedsiębiorstwa udzielone pracownikowi tego przedsiębiorstwa przez osobę wymienioną w rejestrze przedsiębiorców w KRS jest zatem pełnomocnictwem. Złożenie takiego dokumentu w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym powoduje powstanie obowiązku zapłaty opłaty skarbowej⁸³.

Konkludując, należy zauważyć, że w konsekwencji wprowadzenia nowych regulacji prawnych przedmiotem opodatkowania opłatą skarbową nie jest już udzielenie pełnomocnictwa lub prokury (również dalszego pełnomocnictwa), lecz złożenie stwierdzającego to dokumentu, jego odpisu, wypisu lub kopii – w sprawie z dziedziny administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym czy przed innymi podmiotami wykonu-

⁸¹ R. Skwarło, *Kilka uwag o nowej ustawie o opłacie skarbowej*, FK 2007/5, s. 28.

⁸² Wyrok NSA z 9.11.2016 r., II FSK 2941/14, LEX nr 2170170.

⁸³ Pismo Ministerstwa Finansów z 29.08.2007 r., PL-835/209/JB/07/ST-795, Biul. Skarb. 2007/5, s. 14.

jącymi zadania z tej dziedziny⁸⁴. W związku z tym można przyjąć, że – stosownie do postanowień art. 138d § 6 oraz art. 138e § 2 o.p. – pełnomocnictwo zgłoszone ustnie do protokołu nie podlega opłacie skarbowej, ponieważ w obecnym stanie prawnym podlegają opłacie skarbowej jedynie składane dokumenty stwierdzające udzielenie pełnomocnictwa, ich odpisy, wypisy lub kopie⁸⁵.

Podobne poglądy sformułowane są w piśmiennictwie. Uznano, że w przypadku gdy protokół ze zgłoszenia pełnomocnictwa jest dokumentem sporządzonym w sprawie odrębnej i następuje jego złożenie do sprawy, w której pełnomocnik działa, to udzielenie pełnomocnictwa w tej formie także łączy się z obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej⁸⁶. Z drugiej natomiast strony zauważa się, że nie podlegają omawianej opłacie pełnomocnictwa procesowe, które nie są składane w postaci dokumentu, lecz udzielane przez stronę do protokołu z rozprawy. Brak substratu dokumentu według tego poglądu wyłącza obowiązek podatkowy⁸⁷. Zwraca się ponadto uwagę na to, że opłacie skarbowej powinny podlegać wszelkiego rodzaju pełnomocnictwa w znaczeniu cywilnoprawnym, a także ich odpisy, wypisy lub kopie, udzielone do dokonywania zarówno czynności prawnych, jak i czynności faktycznych. Opłatą skarbową powinny być obciążane tzw. substytucje (dalsze pełnomocnictwa), a nawet różne upoważnienia udzielane aplikantom adwokackim do działania w imieniu mocodawcy⁸⁸.

Zakres obciążenia składanych dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury stał się przedmiotem licznych interpretacji urzędowych, co może świadczyć o braku jasnych i zrozumiałych uregu-

⁸⁴ R. Dębowski, *Niewykonalne przepisy o opłacie skarbowej od pełnomocnictw*, Rz. 2007/1, s. 23; pismo Ministerstwa Finansów z 13.06.2008 r., PL/LM/835/17/CHI/08/87, Biul. Skarb. 2008/1, s. 23.

⁸⁵ Por. decyzję SKO w Elblągu z 31.03.2008 r., 65/PO/08, LEX nr 363297.

⁸⁶ S. Babiarz, *Nowa ustawa o opłacie skarbowej*, Rej. 2007/2, s. 31.

⁸⁷ R. Dębowski, *Niewykonalne...*, s. 23.

⁸⁸ P. Czerski, A. Hanusz, *Opłata skarbowa od pełnomocnictw*, „Prawo i Podatki” 2007/4, s. 5.

lowań prawnych dotyczących tego elementu konstrukcyjnego zamieszczonego w ustawie o opłacie skarbowej. Uznaje się, że nie podlegają opłacie skarbowej dokumenty stwierdzające udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo ich odpisy, wypisy lub kopie, składane w postępowaniu z zakresu zamówień publicznych, ponieważ relacje zachodzące pomiędzy zamawiającym a wykonawcą mają charakter stosunków cywilnoprawnych. Mają one bowiem miejsce pomiędzy równoprawnymi podmiotami. W postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego zamawiający i biorący w nim udział wykonawcy występują w roli równorzędnych, autonomicznych i realizujących swoje interesy ekonomiczne podmiotów. Wynika z tego, iż nawet jeżeli zamawiający jest organem administracji publicznej, działającym także w sferze prawa administracyjnego, to udzielanie zamówień publicznych w żadnym wypadku nie może stanowić sprawy z zakresu administracji publicznej. Postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego nie jest również postępowaniem sądowym, a więc złożenie dokumentu pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii przez pełnomocnika wykonawcy w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego nie podlega opłacie skarbowej⁸⁹.

Nie podlega opłacie skarbowej wystawianie dokumentów pełnomocnictwa przez klientów zamawiających towary drogą elektroniczną, a także udzielenie pełnomocnictwa do wysłania w imieniu i na rzecz klienta zamówionego towaru. Dopiero złożenie takiego dokumentu w organie administracji publicznej, sądzie lub innym podmiocie wykonującym zadania z zakresu administracji publicznej skutkuje powstaniem obowiązku zapłaty opłaty skarbowej. W omawianej sytuacji obowiązek zapłaty nie powstanie w momencie udzielenia pełnomocnictwa, a dopiero, najprawdopodobniej, w chwili wykazywania przez prowadzącego sprzedaż za pośrednictwem internetu przed organami skarbowymi, że ze względu na istnienie pełnomocnictw jest zwolniony z obowiązku w zakresie podatku od towarów i usług – o ile organy skarbowe będą domagały się

⁸⁹ Pismo Ministerstwa Finansów z 12.02.2007 r., PL-835-94/LM/EO/07-219, www.mofnet.gov.pl.

złożenia tych pełnomocnictw lub ich odpisów, wypisów, kopii w toku prowadzonego przez nie postępowania⁹⁰.

3. Z postanowień art. 1 ust. 2 u.o.s. wynika, że 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. Na podstawie tego przepisu dokonano zatem poszerzenia zakresu przedmiotu opłaty skarbowej⁹¹. Możliwość wykonywania zadań z zakresu administracji publicznej przez podmioty inne niż organy administracji rządowej i samorządowej wynika z kilku odrębnych aktów prawnych. Rezygnacja z enumeratywnego wymienienia w przepisach ustawy o opłacie skarbowej, jak również w przepisach odrębnych ustaw, „innych podmiotów wykonujących zadania z zakresu administracji publicznej” jest w pełni uzasadniona. Dynamiczny charakter wielu zadań oraz możliwość powierzenia ich wykonania różnym podmiotom sprawiają, że przyjęty w ustawie katalog „innych podmiotów” szybko uległby dezaktualizacji. W doktrynie głoszony jest pogląd, według którego w granicach utrwalającej się tendencji do zlecenia funkcji z zakresu administracji publicznej również przedsiębiorstwa staną się w większym zakresie podmiotami realizującymi zadania administracyjne. W tym kontekście wymienia się przede wszystkim przedsiębiorstwo Polskie Koleje Państwowe wykonujące liczne funkcje publicznoprawne znacznie wykraczające poza płaszczyznę stosunków wewnętrznych w przedsiębiorstwie⁹². Funkcje administracji publicznej wykonują również organizacje społeczne, głównie takie, których działalność jest zbieżna z celami i zadaniami państwa, a także organizacje pozarządowe.

⁹⁰ Pismo Urzędu Miasta w Białymstoku z 10.08.2007 r., Fn.IV.0717-1-2/2007, „Doradca Podatnika” 2007/35–36, s. 14.

⁹¹ A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 355.

⁹² *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2007, s. 161.

Zgodnie z art. 1 pkt 2 k.p.a. niniejszy kodeks normuje postępowanie administracyjne przed innymi organami państwowymi oraz przed innymi podmiotami, gdy są one powołane z mocy prawa lub na podstawie porozumień do załatwiania spraw indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych albo załatwianych milcząco. Według postanowień art. 39 ust. 4 ustawy z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1875 ze zm.) do załatwiania indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej rada gminy może upoważnić również organ wykonawczy jednostki pomocniczej oraz organy jednostek organizacyjnych utworzonych przez gminę i inne podmioty, w tym organizacje pozarządowe. Wskazano zatem krąg podmiotów, którym może być udzielone upoważnienie. Ustawowy katalog ma jednak charakter abstrakcyjny. W każdej gminie może być on inaczej ukształtowany⁹³.

Brak jest natomiast podstaw prawnych do udzielenia upoważnienia przez radę gminy przewodniczącemu organu wykonawczego jednostki pomocniczej gminy⁹⁴. Z datą udzielenia upoważnienia przez radę gminy nowy podmiot pełni funkcję organu administracji i wydaje decyzje we własnym imieniu, a nie w imieniu rady, choć to ona udzieliła upoważnienia⁹⁵. Przepis art. 39 ust. 4 u.s.g. jest przepisem szczególnym w odniesieniu do innych ustaw, w tym do przepisów proceduralnych zawartych w Kodeksie postępowania administracyjnego czy Ordynacji podatkowej. Rada gminy może na tej podstawie elastycznie i szeroko scedować kompetencje do załatwiania indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej podmiotom zewnętrznym. Brak jest podobnej regulacji w przepisach postępowania administracyjnego czy Ordynacji podatkowej. Dopuszcza się tam wyłącznie możliwość upoważnienia do wydawania decyzji, postanowień czy zaświadczeń (np. art. 143 o.p.), co nie

⁹³ J. Wilk, *Ustawa o samorządzie gminnym – upoważnienie do załatwiania indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej*, NZS 2014/3, s. 49.

⁹⁴ M. Augustyniak, *Status prawny jednostki pomocniczej gminy w sferze prawa publicznego*, PPP 2008/3, s. 41.

⁹⁵ M. Gurdek, *Status prawny kierownika urzędu stanu cywilnego*, ST 2008/7–8, s. 113.

oznacza zastępowania organu w tej sprawie, jak to ma miejsce w art. 39 ust. 4 cytowanej ustawy⁹⁶.

Na podstawie art. 20 ust. 1 ustawy z 23.01.2009 r. o wojewodzie i administracji rządowej w województwie (Dz.U. z 2017 r. poz. 2234 ze zm.) wojewoda – w drodze porozumienia – może powierzyć prowadzenie, w jego imieniu, niektórych spraw z zakresu swojej właściwości jednostkom samorządu terytorialnego lub organom innych samorządów działających na obszarze województwa, a także kierownikom państwowych i samorządowych osób prawnych oraz innych państwowych jednostek organizacyjnych funkcjonujących w województwie. Możliwe jest zlecenie realizacji zadań z zakresu administracji publicznej podmiotom prawnym o innym statusie niż organy administracji publicznej, np. osobom prawnym państwowym lub z większościami (ewentualnie mniejszościami) udziałem państwa w formie korporacji (spółek handlowych) lub fundacji⁹⁷. Podmioty takie, z reguły wyposażone w osobowość prawną, mają zróżnicowany status pod względem podstawy prawnej i przedmiotu działania, celu utworzenia, konstrukcji prawnej i form działalności. Mogą to być zarówno podmioty państwowe, jak i podmioty niepaństwowe⁹⁸. Na przykład do grupy pierwszej można zaliczyć: utworzone w drodze ustawy agencje wykonawcze w rozumieniu ustawy o finansach publicznych (m.in. Agencję Mienia Wojskowego, Agencję Rezerw Materiałowych, Polską Agencję Kosmiczną) oraz agencje mające status państwowej osoby prawnej (np. Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa, Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości, Polską Agencję Żeglugi Powietrznej, Agencję Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji, Polską Agencję Antydopingową, a także zniesioną z dniem 31.08.2017 r. Agencję Rynku Rolnego oraz Agencję Nieruchomości Rolnych), inne państwowe osoby prawne (np. Narodowy Fundusz Zdrowia, Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej)

⁹⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z 11.02.2015 r., IV SA/GI 489/14, LEX nr 1650077.

⁹⁷ A. Wiktorowska, *Inne jednostki organizacyjne w systemie administracji publicznej* [w:] *Prawo administracyjne*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2007, s. 115.

⁹⁸ Z. Cieślak, *Inne podmioty administrujące* [w:] *Prawo administracyjne. Część ogólna*, red. Z. Niewiadomski, Warszawa 2000, s. 184–185.

lub państwowe fundusze celowe mające osobowość prawną (np. Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, Fundusz Rezerwy Demograficznej), a także spółki akcyjne z wyłącznym udziałem Skarbu Państwa (np. Poczta Polska SA, Polskie Koleje Państwowe SA).

Do grupy drugiej można zakwalifikować m.in.: stowarzyszenia, organizacje społeczne (np. ochotnicze straże pożarne, Polski Czerwony Krzyż, Związek Łowiecki, Liga Obrony Kraju), związki wyznaniowe, związki zawodowe, spółdzielnie, spółki prawa handlowego⁹⁹.

O zakwalifikowaniu określonego działania do sfery funkcji zleconych z zakresu administracji publicznej przesądzają dwie przesłanki, które powinny być spełnione łącznie, tj.: powołanie z mocy ustawy danego podmiotu do rozstrzygnięcia określonych spraw oraz rozstrzygnięcie tych spraw w takiej formie, w jakiej czynią to organy administracji publicznej¹⁰⁰. Podmioty, którym powierzono określone zadania zlecone, wykonują je obok swojej działalności podstawowej. Nie czyni to z nich organów administracji publicznej, a jedynie w zakresie zlecenia działają tak, jak organy administracji publicznej. Zadania zlecone z reguły wykonywane są w sferze różnych świadczeń i usług: związanych z wykształceniem, oświatą, kulturą, lecznictwem, odpoczynkiem.

W ostatnich latach do realizacji zadań z zakresu administracji publicznej są powoływane państwowe (lub z większościowym udziałem państwa) osoby prawne w postaci korporacji (spółek handlowych) i fundacji lub części państwowych osób prawnych typu fundacyjnego¹⁰¹. Spółkami utworzonymi z mocy ustawy¹⁰² są: Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie SA i Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych SA (są to spółki z udziałem Skarbu Państwa oraz podmiotów niepaństwowych).

⁹⁹ Z. Cieślak, *Inne...*, s. 185.

¹⁰⁰ A. Wiktorowska [w:] *Polskie prawo administracyjne*, red. J. Służewski, Warszawa 1995, s. 95.

¹⁰¹ A. Wiktorowska, *Inne...*, s. 115.

¹⁰² Aktualnie prowadzą działalność na podstawie przepisów ustawy z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1768 ze zm.).

Fundacjami prawa publicznego są natomiast: fundacja Zakład Narodowy im. Ossolińskich¹⁰³, fundacja „Zakłady Kórnickie”¹⁰⁴ oraz fundacja Centrum Badania Opinii Społecznej¹⁰⁵.

W piśmiennictwie akcentuje się fakt, że działające w Krajowej Szkole Administracji Publicznej¹⁰⁶ Komisja Rekrutacyjna – przy naborze (tak w odniesieniu do decyzji o dopuszczeniu do postępowania rekrutacyjnego, jak i w odniesieniu do decyzji o przyjęciu) oraz Dyrektor Szkoły – w razie skreślenia z listy słuchaczy – działają jako prawem upoważnione organy administracji publicznej wydające decyzje administracyjne. Dlatego w oparciu o art. 1 pkt 1 k.p.a. do rozstrzygnięć tych oraz do postępowań prowadzonych w związku z ich wydaniem powinny być stosowane przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego¹⁰⁷. Nie budzi wątpliwości usytuowanie Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji¹⁰⁸ poza administracją rządową w sensie ustrojowym. Nie wyłącza to jednak KRRiT z jej kwalifikowania do systemu organów państwowych pełniących funkcję administracji rządowej, która to konstrukcja została określona w postanowieniu art. 1 pkt 2 k.p.a.¹⁰⁹

Art. 2. [Wyłączenia z opłaty skarbowej]

1. Nie podlega opłacie skarbowej:

1) dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia i zezwolenia (pozwolenia, koncesji) albo złożenie dokumentu

¹⁰³ Ustawa z 5.01.1995 r. o fundacji – Zakład Narodowy im. Ossolińskich (Dz.U. z 2017 r. poz. 1881).

¹⁰⁴ Ustawa z 18.09.2001 r. o fundacji – Zakłady Kórnickie (Dz.U. z 2017 r. poz. 1964).

¹⁰⁵ Ustawa z 20.02.1997 r. o fundacji – Centrum Badania Opinii Społecznej (Dz.U. poz. 163 ze zm.).

¹⁰⁶ Ustawa z 14.06.1991 r. o Krajowej Szkole Administracji Publicznej im. Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Lecha Kaczyńskiego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1411).

¹⁰⁷ J. Ostalowski, *Krajowa Szkoła Administracji Publicznej – instytucja i jej użytkownicy*, PPP 2007/12, s. 55.

¹⁰⁸ Ustawa z 29.12.1992 r. o radiofonii i telewizji.

¹⁰⁹ K.A. Wąsowski, *Status prawny Krajowej Rady Radiofonii i Telewizji – próba charakterystyki*, KPPod. 2004/1, s. 223.

stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii w sprawach:

- a) alimentacyjnych, opieki, kurateli i przysposobienia,
- b) ubezpieczenia społecznego, ubezpieczenia zdrowotnego, rent strukturalnych, ulg określonych w przepisach szczególnych dla żołnierzy niezawodowych i osób odbywających służbę zastępczą oraz ich rodzin, a także uprawnień dla osób niepełnosprawnych i osób objętych przepisami o szczególnych uprawnieniach dla kombatanatów,
- c) świadczeń socjalnych oraz w sprawach załatwianych na podstawie przepisów o pomocy społecznej, przepisów o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej, przepisów o zatrudnieniu socjalnym oraz przepisów o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci,
- d) wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, wyborów do Sejmu, Senatu, Parlamentu Europejskiego i organów samorządu terytorialnego oraz referendum,
- e) powszechnego obowiązku obrony, z wyjątkiem decyzji w sprawach udzielania zgody obywatelom polskim na służbę w obcym wojsku lub w obcej organizacji wojskowej,
- f) zatrudnienia, wynagrodzeń za pracę,
- g) nauki, szkolnictwa i oświaty pozaszkolnej oraz ochrony zdrowia,
- h) załatwianych na podstawie przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz. U. z 2015 r. poz. 1774 i 1777 oraz z 2016 r. poz. 65, 1250, 1271 i 1579),
- i) nabycia obywatelstwa polskiego w drodze repatriacji oraz stwierdzenia posiadania obywatelstwa polskiego nabytego w ten sposób,
- j) pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej, państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym

Handlu (EFTA) – stron umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub Konfederacji Szwajcarskiej, oraz członków ich rodzin, którzy do nich dołączają lub z nimi przebywają,

- k) udzielenia ochrony międzynarodowej, udzielenia azylu, zgody na pobyt ze względów humanitarnych, zgody na pobyt tolerowany oraz w sprawach ochrony czasowej,
 - l) rekompensat w rozumieniu ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2014 r. poz. 1090 oraz z 2016 r. poz. 585);
- 2) dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia oraz zezwolenia w sprawach budownictwa mieszkaniowego;
 - 3) dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia i zezwolenia przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa albo Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa w sprawach z zakresu wykonywania przez te podmioty zadań w ramach realizacji Wspólnej Polityki Rolnej, w tym w sprawach płatności w ramach systemów wsparcia bezpośredniego określonych przepisami Unii Europejskiej, pomocy de minimis w sektorze rolnictwa lub rybołówstwa oraz innych zadań dotyczących organizacji rynków rolnych, z wyłączeniem zadań w zakresie administrowania obrotem z zagranicą towarami rolno-spożywczymi;
 - 3a) (uchylony);
 - 4) złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii w sprawach określonych w pkt 3;
 - 5) wydanie zaświadczenia niezbędnego do uzasadnienia wniosków w sprawach wymienionych w pkt 1–4;
 - 6) dokonanie czynności urzędowej i wydanie zaświadczenia w sprawach o zmianę imienia (imion) lub nazwiska osób, którym bezprawnie je zmieniono, a także zstępnych i małżonków tych osób;

- 7) wydanie zezwolenia przez ministra właściwego do spraw środowiska lub wojewodę na działania związane z czynną ochroną przyrody;
- 8) wydanie zaświadczenia przez Prezesa Krajowego Zasobu Nieruchomości, o którym mowa w ustawie z dnia 20 lipca 2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości (Dz. U. poz. 1529), w sprawach z zakresu wykonywania zadań własnych.

2. Jeżeli zaświadczenie, którego wydanie nie podlega opłacie skarbowej zostanie użyte w innej sprawie niż wymieniona w ust. 1, wydanie tego zaświadczenia podlega opłacie skarbowej.

1. W art. 2 ust. 1 u.o.s. taksatywnie wymieniono przypadki wyłączeń z obciążenia opłatą skarbową. Wyłączenie jest stosowane przez ustawodawcę, jeżeli jego zamiarem jest wskazanie sytuacji, która – pomimo istnienia stanu faktycznego lub prawnego powodującego powstanie obowiązku uiszczenia określonej daniny publicznej – nie podlega takiemu obciążeniu. Jednocześnie ustawodawca formułuje warunki, które powinny być spełnione, aby możliwe było zastosowanie wyłączenia¹¹⁰. Należy odróżnić wyłączenia od zwolnień. Wyłączenia są wyrazem całkowitego *désintéressement* ustawodawcy określonymi kategoriami stanów faktycznych lub prawnych¹¹¹, a więc określone sytuacje i stany w ogóle nie są objęte zakresem przedmiotowym danego podatku lub opłaty¹¹². W literaturze przedmiotu wskazuje się, że konstrukcja wyłączenia z opodatkowania zaliczana jest do podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku¹¹³.

Znaczenie funkcjonalne wyłączenia oraz zwolnienia jest podobne, ale nie jest identyczne. Ich wspólną cechą jest brak obowiązku uiszczenia określonej daniny publicznej. Z wzajemnej relacji zwolnienia i wyłączenia wynika, że jeżeli określona sytuacja lub stan podlega jednej opłacie publicznej, chociaż jest z niej zwolniona, to najczęściej nie będzie ona

¹¹⁰ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 139.

¹¹¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 37.

¹¹² J. Serwacki, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn* [w:] *Biblioteka podatkowa*, t. 4, Warszawa 1999, s. IV/A/9.

¹¹³ G. Szczodrowski, *Polski system podatkowy – strategia transformacji*, Gdańsk 2002, s. 13.

podlegać obciążeniu innymi opłatami publicznymi. Wyłączenie spod obciążenia jedną opłatą publiczną nie wyklucza natomiast obciążenia inną opłatą publiczną¹¹⁴. W związku z tym w art. 3 u.o.s., określającym relacje między opłatą skarbową a innymi opłatami publicznymi, posłużono się terminem „zwolnienie” i zrezygnowano z równoległego zastosowania terminu „wyłączenie”. Zasluguje na aprobatę pogląd, według którego pomiędzy zwolnieniami a wyłączeniami podatkowymi zachodzi różnica tego typu, że pomimo zbliżonych efektów praktycznych zastosowania przepisów prawa, w których są uregulowane, pełnią one odmiennie funkcje. Wyłączenia służą porządkowaniu i racjonalizacji systemu prawa (gałęzi prawa podatkowego), a zwolnienia podatkowe służą realizacji celów społecznych i gospodarczych, wyznaczonych przez prawodawcę jako organ polityczny¹¹⁵.

Zastosowanie prawnej konstrukcji wyłączenia oznacza jedynie, że danej kategorii stanów faktycznych lub prawnych nie objęto zakresem przedmiotowym określonej daniny publicznej, ale normując w ten sposób takie stany, dokonano pewnego rodzaju rozstrzygnięcia, a więc objęto je przepisami o opłacie skarbowej. Ustawodawca określa bowiem, czy dana czynność ma podlegać, czy też nie, obciążeniu opłatą skarbową. Wykorzystując dotychczasowy dorobek orzecznictwa sądów administracyjnych z okresu obowiązywania opłaty administracyjnej, można stwierdzić, że czynności urzędowe zwolnione od opłaty skarbowej są czynnościami objętymi przepisami o opłacie skarbowej, a więc rada gminy nie mogła wprowadzić opłaty administracyjnej od takich czynności¹¹⁶ (z dniem 1.01.2007 r. mocą art. 13 pkt 1 u.o.s. zniesiono opłatę administracyjną jako jedną z danin publicznych). Podobny wniosek można sformułować w stosunku do prawnej instytucji wyłączenia od opłaty

¹¹⁴ J. Gliniecka, *Kwestie prawne i funkcjonalne wyłączeń i zwolnień w opłatach publicznych* [w:] *Finanse publiczne jednostek samorządu terytorialnego. Źródła finansowania samorządu terytorialnego we współczesnych regulacjach prawnych*, red. J. Gliniecka, E. Juchniewicz, T. Sowiński, Warszawa 2014, s. 121.

¹¹⁵ S. Bogucki, M. Romanowicz, K. Winiarski, *Wyłączenia a zwolnienia od opłaty skarbowej – w poszukiwaniu kryterium podziału*, cz. 1, PPLiFS 2014/10, s. 16.

¹¹⁶ Wyrok NSA z 3.10.1991 r., III SA 621/91, „Wokanda” 1992/5, s. 17.

skarbowej. Obciążenie inną daniną publiczną (podatkiem, opłatą) może być dokonane tylko na mocy przepisów ustawy. Przykładem mogą być relacje między zakresami opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych oraz podatkiem rolnym. Przepisów ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.) nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej (z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej), bowiem zostały one poddane podatkowi rolnemu¹¹⁷. W tekstach ustaw podatkowych najczęściej wyłączenia są poprzedzone zwrotem „podatkowi (opłacie) nie podlega” lub zwrotem „przepisów ustawy nie stosuje się do...”¹¹⁸.

Wyłączenia określone w art. 2 ust. 1 u.o.s. mają charakter przedmiotowy, z tym że niektóre warunki określające możliwość zastosowania wyłączenia sformułowano dodatkowo z wykorzystaniem kryteriów podmiotowych. Dotyczą one dokonania czynności urzędowej, wydania zaświadczenia i zezwolenia (pozwolenia, koncesji) albo złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii w sprawach wymienionych w postanowieniach art. 2 ust. 1 u.o.s. Użyte w treści tego przepisu pojęcie sprawy ma charakter bardzo ogólny. Można jednak przyjąć, że będą to wszystkie sprawy, dla których materialnoprawna podstawa rozstrzygnięcia zawarta jest w przepisach, o których mowa w art. 2 ust. 1 u.o.s. Oznacza to więc, że przepisy ustawy o opłacie skarbowej należy stosować łącznie z przepisami niżej wymienionych ustaw i wydanych do nich aktów wykonawczych:

- 1) Ustawy z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2017 r. poz. 682 ze zm.), ustawy z 4.02.2011 r. – Prawo prywatne międzynarodowe (Dz.U. z 2015 r. poz. 1792 ze zm.), ustawy z 9.06.2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 697 ze zm.), ustawy z 4.02.2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 (Dz.U. z 2018 r. poz. 603) – w zakresie

¹¹⁷ Ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1892).

¹¹⁸ W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 20.

spraw alimentacyjnych, opieki, kuratel i przysposobienia, a także Kodeksu cywilnego, Kodeksu postępowania cywilnego, ustawy z 7.09.2007 r. o pomocy osobom uprawnionym do alimentów (Dz.U. z 2017 r. poz. 489 ze zm.) – w zakresie spraw alimentacyjnych.

- 2) Ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1778 ze zm.) w zakresie ubezpieczenia społecznego (obejmującego ubezpieczenie emerytalne, ubezpieczenia rentowe, ubezpieczenie w razie choroby i macierzyństwa, ubezpieczenie z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych); ponadto sprawy z zakresu ubezpieczenia społecznego regulowane są m.in.: ustawą z 17.12.1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1383 ze zm.), ustawą z 28.11.2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1952 ze zm.), ustawą z 25.06.1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (Dz.U. z 2017 r. poz. 1368 ze zm.), ustawą z 30.10.2002 r. o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1773 ze zm.), ustawą z 20.12.1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników (Dz.U. z 2017 r. poz. 2336), ustawą z 22.05.2009 r. o nauczycielskich świadczeniach kompensacyjnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 128), ustawą z 28.08.1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 870 ze zm.), ustawą z 20.04.2004 r. o indywidualnych kontaktach emerytalnych oraz indywidualnych kontaktach zabezpieczenia emerytalnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1776 ze zm.), ustawą z 20.04.2004 r. o pracowniczych programach emerytalnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1449 ze zm.), ustawą z 21.11.2008 r. o emeryturach kapitałowych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1097 ze zm.), ustawą z 19.12.2008 r. o emeryturach pomostowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 664), ustawą z 10.12.1993 r. o zaopatrzeniu emerytalnym żołnierzy zawodowych oraz ich rodzin (Dz.U. z 2017 r. poz. 2225 ze zm.), ustawą z 30.04.2004 r. o świadczeniach przedemerytalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2148) oraz ustawą z 18.02.1994 r. o zaopatrzeniu emerytalnym funkcjonariuszy Po-

licji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Służby Ochrony Państwa, Państwowej Straży Pożarnej, Służby Celno-Skarbowej i Służby Więziennej oraz ich rodzin (Dz.U. z 2018 r. poz. 132 ze zm.). Regulacje odnoszące się do ubezpieczeń społecznych rozproszone są w ponad 140 aktach prawnych o różnej randze.

W okresie obowiązywania ustawy z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej, tj. do 31.12.2006 r., stosownie do urzędowej interpretacji, nie stosowano wyłączenia lub zwolnienia od opłaty skarbowej za świadczeń wydawanych w związku z ubieganiem się o rentę strukturalną. Przedmiotowe zaświadczenia nie mogły korzystać z wyłączenia od obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej określonego w art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. b ówczesnie obowiązującej ustawy o opłacie skarbowej, gdyż nie miały one charakteru zaświadczeń wydawanych w sprawach ubezpieczenia społecznego.

Zgodnie natomiast z art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. b aktualnie obowiązującej ustawy o opłacie skarbowej wprost wyłączono od tej opłaty dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia i zezwolenia (pozwolenia, koncesji) albo złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii w sprawach rent strukturalnych. Stosownie do postanowień art. 2 pkt 1 i art. 5 ust. 1 ustawy z 26.04.2001 r. o rentach strukturalnych w rolnictwie (Dz.U. poz. 539 ze zm.) renta strukturalna jest miesięcznym świadczeniem pieniężnym przysługującym za przekazane gospodarstwo rolne po spełnieniu warunków określonych w ustawie, a prawo do niej nie przysługuje rolnikowi, który ma ustalone prawo do emerytury lub renty z ubezpieczenia społecznego lub zaopatrzenia emerytalnego albo który jest objęty innym niż rolnicze ubezpieczeniem społecznym lub zaopatrzeniem emerytalnym. W okresie do 31.12.2006 r. przyjmowano, że renta strukturalna jest przyznawana alternatyw-

nie w stosunku do świadczenia należnego z ubezpieczenia społecznego¹¹⁹.

Sąd Najwyższy uznał, że sprawa, w której przedmiotem sporu jest wysokość podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe, jest sprawą z zakresu ubezpieczeń społecznych, w której nie ma obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa¹²⁰.

- 3) Ustawy z 27.08.2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1938 ze zm.), ustawy z 15.04.2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2018 r. poz. 160 ze zm.), ustawy z 11.09.2015 r. o zdrowiu publicznym (Dz.U. z 2017 r. poz. 2237 ze zm.), ustawy z 8.09.2006 r. o Państwowym Ratownictwie Medycznym (Dz.U. z 2017 r. poz. 2195 ze zm.), ustawy z 27.06.1997 r. o służbie medycyny pracy (Dz.U. z 2014 r. poz. 1184 ze zm.), ustawy z 22.08.1997 r. o publicznej służbie krwi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1371 ze zm.) – w zakresie spraw ubezpieczenia zdrowotnego; sprawy z zakresu ubezpieczeń zdrowotnych są regulowane w około 150 aktach prawnych.
- 4) Ustawy z 21.11.1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1430 ze zm.), ustawy z 28.11.2003 r. o służbie zastępczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1811 ze zm.) oraz rozporządzenia Rady Ministrów z 19.09.2006 r. w sprawie szczególnych uprawnień żołnierzy w czynnej służbie wojskowej do przejazdów na koszt wojska (Dz.U. z 2014 r. poz. 207), a także rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z 7.09.2015 r. w sprawie sposobu i trybu pokrywania należności i opłat mieszkaniowych osobom spełniającym powszechny obowiązek obrony Rzeczypospolitej Polskiej oraz członkom ich rodzin (Dz.U. z 2015 r. poz. 1503), rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z 4.08.2015 r. w sprawie trybu zawieszania spłat pożyczek i kredytów osobom spełniającym powszechny obowiązek

¹¹⁹ Por. pismo Ministerstwa Finansów z 5.10.2004 r., LK-746/LM/EO/04, Biul. Skarb. 2004/5, s. 31, „Serwis Podatkowy” 2004/12, s. 31.

¹²⁰ Postanowienie SN z 17.06.2011 r., II UZ 15/11, OSNP 2012/15–16, poz. 208.

obrony Rzeczypospolitej Polskiej oraz członkom ich rodzin (Dz.U. z 2015 r. poz. 1318), rozporządzenia Rady Ministrów z 22.07.2010 r. w sprawie przyznawania świadczeń żołnierzom rezerwy posiadającym przydziały kryzysowe (Dz.U. poz. 971), rozporządzenia Rady Ministrów z 24.06.2016 r. w sprawie określenia trybu, zakresu oraz warunków przyznawania świadczeń żołnierzom rezerwy posiadającym przydziały kryzysowe (Dz.U. poz. 997), rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z 10.07.2015 r. w sprawie udzielania żołnierzom rezerwy posiadającym nadane przydziały kryzysowe dofinansowania kosztów studiów lub nauki albo stażu, kursu lub specjalizacji (Dz.U. poz. 1071) – w zakresie ulg dla żołnierzy niezawodowych i osób odbywających służbę zastępczą oraz ich rodzin.

- 5) Ustawy z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 511 ze zm.), ustawy z 27.06.2003 r. o rencie socjalnej (Dz.U. z 2013 r. poz. 982 ze zm.), ustawy z 16.11.2006 r. o świadczeniu pieniężnym i uprawnieniach przysługujących cywilnym niewidomym ofiarom działań wojennych (Dz.U. poz. 1824 ze zm.) oraz ponad 80 innych aktów prawnych – w zakresie uprawnień dla osób niepełnosprawnych.
- 6) Ustawy z 24.01.1991 r. o kombatantach oraz niektórych osobach będących ofiarami represji wojennych i okresu powojennego (Dz.U. z 2018 r. poz. 276 ze zm.), rozporządzenia Ministra Infrastruktury i Rozwoju z 15.07.2014 r. w sprawie rodzajów dokumentów poświadczających uprawnienia kombatantów oraz innych osób uprawnionych do korzystania z ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego (Dz.U. poz. 953), rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z 11.03.2003 r. w sprawie trybu wydawania i anulowania legitymacji osoby represjonowanej, dokumentów wymaganych do jej wydania oraz wzoru legitymacji osoby represjonowanej (Dz.U. poz. 539 ze zm.), rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 17.07.2014 r. w sprawie dokumentów, które należy dołączyć do wniosku o przyznanie pomocy pieniężnej (Dz.U.

poz. 967), rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 23.07.2014 r. w sprawie przyznawania kombatantom i innym osobom uprawnionym świadczenia w wysokości dodatku kombatanckiego, dodatku kompensacyjnego oraz ryczałtu energetycznego (Dz.U. poz. 999), rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 23.07.2014 r. w sprawie przyznawania dodatku kombatanckiego oraz emerytury i renty przyznawanych w drodze wyjątku (Dz.U. poz. 997), rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 14.05.2014 r. w sprawie legitymacji członka Korpusu Weteranów Walk o Niepodległość Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. poz. 620), a także ustawy z 2.09.1994 r. o świadczeniu pieniężnym i uprawnieniach przysługujących żołnierzom zastępczej służby wojskowej przymusowo zatrudnianym w kopalniach węgla, kamieniołomach, zakładach rud uranu i batalionach budowlanych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1373 ze zm.), ustawy z 29.05.1974 r. o zaopatrzeniu inwalidów wojennych i wojskowych oraz ich rodzin (Dz.U. z 2017 r. poz. 2193) – w zakresie szczególnych uprawnień dla kombatantów.

- 7) Ustawy z 12.03.2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1769 ze zm.), ustawy z 13.06.2003 r. o zatrudnieniu socjalnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 1828 ze zm.), ustawy z 28.11.2003 r. o świadczeniach rodzinnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1952 ze zm.), ustawy z 25.06.1999 r. o świadczeniach pieniężnych z ubezpieczenia społecznego w razie choroby i macierzyństwa (Dz.U. z 2017 r. poz. 1368 ze zm.), ustawy z 20.04.2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. z 2017 r. poz. 1065 ze zm.), ustawy z 21.06.2001 r. o dodatkach mieszkaniowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 180), ustawy z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2018 r. poz. 108 ze zm.), ustawy z 9.06.2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 697 ze zm.), ustawy z 4.02.2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 (Dz.U. z 2018 r. poz. 603) i innych (problematyka ta uregulowana jest w kilkuset aktach prawnych rangi ustawy i wykonawczych do ustawy) – w zakresie świadczeń socjalnych. Już w okresie obowiązywania ustawy o opłacie skarbowej z 9.09.2000 r. wyłączeniu od

obowiązku zapłaty opłaty skarbowej podlegały m.in. zaświadczenia w sprawach świadczeń socjalnych. Świadczenia socjalne obejmują m.in. świadczenia dla pracowników wypłacane z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych na podstawie ustawy z 4.03.1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2191 ze zm.), a także dodatki mieszkaniowe wypłacane na podstawie ustawy z 21.06.2001 r. o dodatkach mieszkaniowych¹²¹.

Nie powinny zatem podlegać opłacie skarbowej czynności urzędowe, wydanie zaświadczenia i zezwolenia (pozwolenia, koncesji) albo złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii m.in. w sprawach świadczeń socjalnych. Zgodnie z art. 2 ustawy o świadczeniach rodzinnych świadczeniami rodzinnymi są: zasiłek rodzinny i dodatki do zasiłku rodzinnego, świadczenia opiekuńcze (tzn. zasiłek pielęgnacyjny, specjalny zasiłek opiekuńczy i świadczenie pielęgnacyjne), jednorazowa zapomoga z tytułu urodzenia się dziecka, jednorazowa zapomoga z tytułu urodzenia się dziecka wypłacana przez gminę oraz inne świadczenia na rzecz rodziny wypłacane przez gminę, świadczenie rodzicielskie. Zgodnie z art. 33 ust. 2 tej ustawy świadczenia rodzinne i koszty ich obsługi, składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe z ubezpieczenia społecznego oraz składki na ubezpieczenie zdrowotne są finansowane w formie dotacji celowej z budżetu państwa.

- 8) Kodeksu wyborczego z 5.01.2011 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 15 ze zm.) – w zakresie wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, wyborów do Sejmu, Senatu, Parlamentu Europejskiego oraz do organów samorządu terytorialnego; do 31.12.2006 r. nie wyłączano natomiast z obciążenia opłatą skarbową spraw w zakresie wyborów do Parlamentu Europejskiego, jednak, na mocy art. 167 ustawy z 23.01.2004 r. – Ordynacja wyborcza do Parlamentu Eu-

¹²¹ Por. pismo Ministerstwa Finansów z 20.09.2001 r., LK-1728/LM/BP/2001, Biul. Skarb. 2001/6, s. 29, „Serwis Podatkowy” 2004/12, s. 29.

ropejskiego (Dz.U. poz. 219 ze zm.)¹²², zwolniono w tym okresie od opłat administracyjnych i kosztów sądowych wszelkie pisma oraz postępowanie sądowe i administracyjne w sprawach tych wyborów; w polskim systemie danin publicznych opłata skarbową i opłata administracyjna stanowiły w tym okresie dwie odrębne opłaty i nie można było przyjmować, że przepisy wyżej cytowanego art. 167 ustawy – Ordynacja wyborcza do Parlamentu Europejskiego rozciągały się na opłatę skarbową.

- 9) Ustawy z 14.03.2003 r. o referendum ogólnokrajowym (Dz.U. z 2015 r. poz. 318 ze zm.) oraz ustawy z 15.09.2000 r. o referendum lokalnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 400 ze zm.) – w zakresie referendum.
- 10) Ustawy z 21.11.1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1430 ze zm.) – w zakresie powszechnego obowiązku obrony, z wyjątkiem decyzji w sprawach udzielenia zgody obywatelom polskim na służbę w obcym wojsku lub w obcej organizacji wojskowej. Zgodnie z art. 199d tej ustawy zgody na służbę w obcym wojsku lub obcej organizacji wojskowej udziela albo odmawia jej udzielenia minister właściwy do spraw wewnętrznych, po zasięgnięciu opinii Ministra Obrony Narodowej i ministra właściwego do spraw zagranicznych lub organów przez nich upoważnionych. Obywatelom polskim będącym byłymi żołnierzami zawodowymi zgody udziela albo odmawia jej udzielenia Minister Obrony Narodowej, po zasięgnięciu opinii ministra właściwego do spraw zagranicznych lub organu przez niego upoważnionego.
- 11) Ustawy z 20.04.2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz.U. z 2017 r. poz. 1065 ze zm.), ustawy z 26.06.1974 r. – Kodeks pracy (Dz.U. z 2018 r. poz. 108 ze zm.), ustawy z 5.08.2015 r. o pracy na morzu (Dz.U. z 2015 r. poz. 1569 ze zm.), ustawy z 9.07.2003 r. o zatrudnianiu pracowników tymczasowych (Dz.U. z 2016 r. poz. 360 ze zm.), ustawy z 28.08.1997 r. o zatrudnianiu osób pozbawionych wolności (Dz.U. z 2017 r.

¹²² Obowiązywała do 31.07.2011 r.

poz. 2151), ustawy z 13.06.2003 r. o zatrudnieniu socjalnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 1828 ze zm.) – w zakresie zatrudnienia; ponadto sprawy związane z zatrudnianiem są regulowane w ponad 160 aktach prawnych.

Stosownie do postanowień art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. f u.o.s. nie podlega opłacie skarbowej dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia i zezwolenia (pozwolenia, koncesji) albo złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii w sprawach zatrudnienia. Z wyłączenia tego korzystają nie tylko czynności organów administracji publicznej bezpośrednio związane ze stosunkiem pracy, ale również te czynności wykonywane na podstawie przepisów ustawy z 20.04.2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, których celem jest podjęcie zatrudnienia. Zdaniem Ministerstwa Finansów zaświadczenia wydawane przez wójta osobom w celu przedłożenia w powiatowym urzędzie pracy, w sprawach związanych z rejestracją i nabywaniem statusu bezrobotnego korzystają z wyłączenia na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. f u.o.s. jako wydawane w sprawach zatrudnienia¹²³. Według Sądu Najwyższego nie podlega opłacie skarbowej złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa albo jego odpisu, wypisu lub kopii „w sprawie zatrudnienia, wynagrodzenia za pracę”. W ramach takich spraw mieszczą się również prowadzone przed sądem postępowania dotyczące przywrócenia do pracy¹²⁴.

- 12) Ustawy z 30.04.2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz.U. z 2018 r. poz. 87), ustawy z 30.04.2010 r. o Narodowym Centrum Nauki (Dz.U. z 2016 r. poz. 1071 ze zm.), ustawy z 30.05.2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. z 2018 r. poz. 141), ustawy z 27.07.2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2017 r. poz. 2183 ze zm.), ustawy

¹²³ Pismo Ministerstwa Finansów z 25.05.2007 r., PL-835-225/BG/07/43, Biul. Skarb. 2007/3, s. 21.

¹²⁴ Postanowienie SN z 11.09.2012 r., III PK 16/12, LEX nr 1619863.

z 14.12.2016 r. – Prawo oświatowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 59 ze zm.), ustawy z 15.04.2011 r. o systemie informacji oświatowej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2159 ze zm.) – w zakresie nauki, szkolnictwa i oświaty pozaszkolnej.

Na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 1 lit. g u.o.s. należy wyłączyć z obowiązku zapłaty opłaty skarbowej wydanie zaświadczenia w sprawach pożyczek i kredytów studenckich przyznawanych studentom szkół wyższych na podstawie ustawy z 17.07.1998 r. o pożyczkach i kredytach studenckich (Dz.U. z 2017 r. poz. 357 ze zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 5 u.o.s. nie powinny podlegać opłacie skarbowej również wydawane zaświadczenia niezbędne do uzasadnienia wniosków w sprawach pożyczek i kredytów studenckich, np. zaświadczenia o dochodach studenta lub doktoranta i członków ich rodzin, jako niezbędne do zawarcia stosownej umowy z bankiem. W świetle przepisów wykonawczych do ustawy o pożyczkach i kredytach studenckich – rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z 18.05.2010 r. w sprawie szczegółowych zasad, trybu i kryteriów udzielania, spłacania oraz umarzania kredytów i pożyczek studenckich (Dz.U. z 2016 r. poz. 1 ze zm.) – do uzasadnienia wniosków składanych w tych sprawach są niezbędne m.in. zaświadczenia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o dochodach studenta (doktoranta) oraz członków jego rodziny uzyskanych w ostatnim roku podatkowym, podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Z tego względu nie podlegają opłacie skarbowej. W przypadku gdy ubiegający się o taki kredyt lub pożyczkę jest osobą samodzielną pod względem finansowym, powinien przedłożyć w banku zaświadczenie z miejsca zatrudnienia – o wysokości miesięcznego dochodu w bieżącym roku. W banku należy również przedłożyć zaświadczenie wystawione przez uczelnię stwierdzające, że ubiegający się o przyznanie pożyczki lub kredytu jest studentem i odbywa studia. Wymienione wyżej zaświadczenia nie podlegają opłacie skarbowej.

Jeżeli niepodlegające opłacie skarbowej zaświadczenie zostanie użyte w innej sprawie, powstanie wówczas obowiązek zapłaty