

OPŁATA SKARBOWA

Komentarz

Stanisław Bogucki
Marcin Romanowicz, Krzysztof Winiarski

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

OPŁATA SKARBOWA

Komentarz

Stanisław Bogucki
Marcin Romanowicz, Krzysztof Winiarski

KOMENTARZE PRAKTYCZNE



Wolters Kluwer

WARSZAWA 2021

Stan prawny na 1 kwietnia 2021 r.

Stanisław Bogucki, nr ORCID: 0000-0002-5532-3080

Marcin Romanowicz, nr ORCID: 0000-0003-3097-1310

Krzysztof Winiarski, nr ORCID: 0000-0002-2213-9973

Recenzent

Dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Tomasz Pietrzak

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Komentarze do poszczególnych artykułów opracowali:

Stanisław Bogucki: Wstęp; art. 3–3a, art. 5–21; Suplement – Zwolnienia

i wyłączenia na podstawie przepisów innych niż ustawa o opłacie skarbowej

Stanisław Bogucki, Krzysztof Winiarski: art. 2

Marcin Romanowicz: art. 1; art. 4

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-002-5

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
Wstęp	13
Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej	17
Rozdział 1	
Przedmiot opłaty skarbowej	19
Art. 1. [Zakres przedmiotowy opłaty skarbowej]	19
Art. 2. [Wyłączenia z opłaty skarbowej]	149
Art. 3. [Pozostałe wyłączenia z opłaty skarbowej]	217
Art. 3a. [Wyłączenie z opłaty skarbowej spraw konsularnych]	226
Art. 4. [Wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawki tej opłaty oraz zwolnienia]	231
Rozdział 2	
Obowiązek zapłaty opłaty skarbowej oraz podmioty zwolnione od opłaty skarbowej	245
Art. 5. [Zakres podmiotowy opłaty skarbowej]	245
Art. 6. [Termin powstania obowiązku zapłaty opłaty skarbowej]	261
Art. 7. [Zwolnienia od opłaty skarbowej]	270
Rozdział 3	
Zapłata i zwrot opłaty skarbowej	294
Art. 8. [Potwierdzenie i sposoby zapłaty opłaty skarbowej]	294

Art. 9. [Zwrot opłaty skarbowej]	315
Art. 10. [Delegacja ustawowa do określenia sposobu zapłaty opłaty skarbowej i jej potwierdzenia; upoważnienie dla Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia przepisów wykonawczych]	336
Art. 11. [Informacja o przypadkach nieuiszczenia opłaty skarbowej]	338

Rozdział 4

Właściwość organów podatkowych	344
Art. 12. [Właściwość organów podatkowych]	344

Rozdział 5

Zmiany w przepisach obowiązujących	360
Art. 13. [Zmiany w ustawie z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych]	360
Art. 14. [Zmiana w ustawie z 14.02.1991 r. – Prawo o notariacie]	362
Art. 15. [Zmiany w ustawie z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa]	363
Art. 16. [Zmiany w ustawie z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy]	365
Art. 17. [Zmiana w ustawie z 27.03.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym]	368
Art. 18. [Zmiany w ustawie z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego]	369

Rozdział 6

Przepisy przejściowe i końcowe	372
Art. 19. [Stosowanie przepisów dotychczasowych; sposób zakończenia postępowań w sprawach będących w toku]	372
Art. 20. [Przepis derogacyjny; Uchylenie i skutki uchylenia mocy obowiązującej ustawy z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej]	375
Art. 21. [Wejście w życie ustawy]	376

Suplement

Zwolnienia i wyłączenia na podstawie przepisów innych niż ustawa o opłacie skarbowej	379
---	------------

Załącznik

Wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawki tej opłaty oraz zwolnienia	391
--	------------

Bibliografia	441
---------------------------	------------

Wykaz orzecznictwa	457
---------------------------------	------------

Indeks rzeczowy	467
------------------------------	------------

Autorzy	475
----------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm.)
k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 534).
k.p.s.w.	– ustawa z 24.08.2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz.U. z 2021 r. poz. 457)
k.r.o.	– ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)

p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.)
pr. adw.	– ustawa z 26.05.1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2020 r. poz. 1651 ze zm.)
pr. bud.	– ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2020 r. poz. 1333 ze zm.)
u.d.j.s.t.	– ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 38)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305)
u.g.n.	– ustawa z 21.08.1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2020 r. poz. 1990 ze zm.)
u.o.r.	– ustawa z 9.11.2000 r. o repatriacji (Dz.U. z 2019 r. poz. 1472)
u.o.s.	– ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1546 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.)
u.p.k.	– ustawa z 25.06.2015 r. – Prawo konsularne (Dz.U. z 2020 r. poz. 195 ze zm.)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)
u.r.p.	– ustawa z 6.07.1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 75 ze zm.)
u.r.p.d.r.	– ustawa z 8.07.2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2097)
ustawa z 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej	– ustawa z 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 4, poz. 23 ze zm.)

- ustawa z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej** – ustawa z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 ze zm.)
- ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej** – ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1546 ze zm.)
- u.p.p.** – ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.)

Zbiory orzeczeń i czasopisma

- CBOSA** – Baza orzeczeń sądów administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>
- Dz.U.** – Dziennik Ustaw
- Dz.Urz. UE** – Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
- KPPod** – Kwartalnik Prawa Podatkowego
- ONSAiWSA** – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- OSNC** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
- OSNP** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
- OTK-A** – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – zbiór urzędowy, Seria A
- PiP** – Państwo i Prawo
- PN** – Przegląd Notarialny
- PPod** – Przegląd Podatkowy
- PPLiFS** – Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
- PS** – Przegląd Sądowy
- RPEiS** – Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
- ZNSA** – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
MF	– Minister Finansów
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
RP	– Rzeczpospolita Polska
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Niniejszy *Komentarz* przedstawiany przez Wydawnictwo Wolters Kluwer Polska zawiera objaśnienia do przepisów ustawy z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej.

Podatki i opłaty jako kategorie składowe danin publicznych łączy przymusowy i bezzwrotny charakter, natomiast różnicuje ekwiwalentność świadczenia, która występuje w przypadku opłat i nie występuje w przypadku podatków. W polskim systemie prawa finansowego opłata skarbową funkcjonuje jako danina publiczna o charakterze powszechnym i przymusowym. Jest ustalana jednostronnie przez państwo i pobierana na rzecz gminy jako podmiotu prawa publicznego, wpływy z opłat skarbowych stanowią bowiem źródło jej dochodów. Opłata skarbową odróżnia się jednak od konstrukcji klasycznej opłaty, która charakteryzuje się cechą ekwiwalentności. Obowiązek zapłaty opłaty skarbowej powstaje nie tylko za dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia na wniosek lub wydanie zezwolenia, a także pozwolenia lub koncesji, które są wzajemnym świadczeniem dla zobowiązanego do opłaty, lecz również od określonych rodzajów dokumentów, np. ze względu na złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury.

Mimo upływu kilkunastu lat od jej wejścia w życie ustawa o opłacie skarbowej sprawia liczne trudności w interpretacji i stosowaniu jej poszczególnych przepisów. Konstrukcja ustawy o opłacie skarbowej wymaga wykładni jej przepisów z uwzględnieniem treści załącznika. Ustalenie zwłaszcza zakresu przedmiotowego ustawy wymaga dokonania

skomplikowanej wykładni systemowej przez odwołanie się również do przepisów spoza zakresu prawa podatkowego. Znaczący problem dla podatników stanowi procedura związana ze zobowiązaniami powstającymi w opłacie skarbowej, niekonsekwentne rozdzielenie zwolnień i wyłączeń od opłaty, ustalenie właściwości organów podatkowych w sprawach opłaty skarbowej, uiszczenie opłaty oraz jej dokumentowanie, a także skutki nieuiszczenia opłaty, jak również kwestia rozgraniczenia instytucji zwrotu opłaty skarbowej i stwierdzenia jej nadpłaty. Istotny wkład w rozstrzyganie wspomnianych problemów interpretacyjnych wnosi – oprócz doktryny prawa podatkowego, administracyjnego i finansowego oraz cywilnego – praktyka stosowania prawa.

Liczne i istotne nowelizacje nastąpiły zarówno w obrębie ustawy o opłacie skarbowej, jak i załącznika do tej ustawy. W ostatnich latach dotyczyły one między innymi wyłączenia od opłaty skarbowej złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa ogólnego (analogiczna sytuacja występuje w przypadku aktualnie obowiązujących e-pełnomocnictw do podpisywania deklaracji), które ma stanowić zachętę do składania pełnomocnictw ogólnych i tym samym do upowszechnienia elektronicznych form kontaktu z organami podatkowymi. W związku ze zmianami ustawy o podatku od towarów i usług, dotyczącymi mechanizmu podzielonej płatności, wprowadzono zwolnienie z opłaty skarbowej wniosków składanych przez podatników o wyrażenie zgody na przekazanie środków zgromadzonych na rachunku VAT na rachunek rozliczeniowy podatnika. W ostatnim okresie przepisy o opłacie skarbowej od czynności związanych z procesem inwestycyjno-budowlanym zostały również dostosowane do zmian terminologicznych wprowadzonych w ustawie – Prawo budowlane. Wyłączono z opłaty skarbowej także wydanie zaświadczenia, o którym mowa w ustawie – Prawo ochrony środowiska, wymaganego do uzyskania dofinansowania z Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej lub wojewódzkiego funduszu ochrony środowiska i gospodarki wodnej. Począwszy od 1.01.2021 r., wyłączono z opłaty skarbowej czynności w sprawach pobytu na terytorium Polski członków rodziny obywateli polskich, a także obywateli Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz członków ich rodzin, jak również zezwolenie na pobyt czasowy udzielane osobom przebywającym

w Polsce z obywatelami Zjednoczonego Królestwa oraz zezwolenie na pobyt czasowy i zezwolenie na pobyt stały brytyjskim pracownikom delegowanym do końca okresu przejściowego na terytorium Polski. Zwolniono także z opłaty skarbowej zaświadczenie potwierdzające, że w stosunku do obywatela UE lub członka jego rodziny istnieje domniemanie, iż są oni ofiarami handlu ludźmi.

Przedmiot opłaty skarbowej został określony w dwóch ujęciach, a mianowicie ogólnym w art. 1 u.o.s. i szczegółowym, tj. w załączniku do ustawy. Prześledzenie regulacji zawartych w załączniku daje obraz tego, jakie obszary systemu prawa stanowią przedmiot ingerencji prawodawcy z wykorzystaniem instrumentu fiskalnego, jakim jest opłata skarbową. Szczególną i unikalną wartość stanowi zatem omówienie w ramach komentarza do art. 1 i 4 szeregu rozwiązań zawartych w załączniku do ustawy, stanowiącego wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawki tej opłaty oraz zwolnienia.

Komentarz jest opracowaniem zbiorowym trzech autorów, którzy są sędziami, radcami prawnymi i pracownikami naukowymi, a przy tym autorami lub współautorami publikacji z różnych dziedzin prawa (monografii, komentarzy, artykułów, glos), także z zakresu prawa podatkowego i procedur podatkowych, jak również zajmują się działalnością popularyzatorską i naukową. Każdy z autorów w odniesieniu do komentowanych przez siebie przepisów prezentuje własne poglądy. Autorzy przedstawiają w objaśnieniach do poszczególnych przepisów stanowisko judykatury i doktryny, uwzględniając dotychczasowe publikacje (wcześniejsze komentarze do ustawy o opłacie skarbowej, System prawa administracyjnego, System prawa finansowego, System prawa prywatnego, a także monografie, artykuły i glosy) oraz Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, a zwłaszcza Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych oraz organów podatkowych.

Wydawnictwo i autorzy wyrażają przekonanie, że niniejszy komentarz do ustawy o opłacie skarbowej będzie stanowił istotny głos w dyskusji toczącej się wokół instytucji omawianej opłaty, którą od lat prowadzą w ramach swojej działalności zawodowej sędziowie, notariusze, adwokaci, radcowie

prawni, doradcy podatkowi, pracownicy organów podatkowych i skarbowych, ale również pracownicy nauki, studenci wydziałów prawa oraz wszyscy zainteresowani tym działem prawa.

Komentarz uwzględnia stan prawny na dzień 1 kwietnia 2021 r.

Stanisław Bogucki

USTAWA

z dnia 16 listopada 2006 r.

o opłacie skarbowej

(tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1546; zm.: Dz.U. z 2020 r. poz. 1565, poz. 2023,
poz. 2369; z 2021 r. poz. 72)

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.

Spis treści

1. Uwagi wprowadzające: geneza i ewolucja opłaty skarbowej ...	20
2. Zakres przedmiotowy ustawy o opłacie skarbowej	31
2.1. Uwagi ogólne	31
2.2. Dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a)	47
2.3. Wydanie zaświadczenia na wniosek (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b)	56
2.4. Wydanie zezwolenia, pozwolenia lub koncesji (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. c)	70
2.5. Złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii (art. 1 ust. 1 pkt 2)	84
2.6. Czynności innych podmiotów niż organy administracji publicznej (art. 1 ust. 2)	143

•

1. Uwagi wprowadzające: geneza i ewolucja opłaty skarbowej

1. Opłata skarbowa została wprowadzona do polskiego porządku prawnego dekretem z 3.02.1947 r. o opłacie skarbowej¹, którym zastąpiono przedwojenną ustawę z 1.07.1926 r. o opłatach stemplowych². Ten ostatni typ opłaty zaistniał w polskim prawodawstwie za sprawą ustawy z 24.03.1809 r. o opłacie papieru stemplowego³, w której po raz pierwszy pojawiło się wyrażenie języka prawnego „opłata stemplowa”⁴, aczkolwiek daniny

¹ Dz.U. Nr 27, poz. 107.

² Dz.U. R.P. z 1935 r. Nr 64, poz. 404 ze zm.

³ Dz.Pr. X.W. Tom III, Nr 25.

⁴ Zob. A. Rosenkranz, *O istocie opłaty stemplowej, referat wygłoszony na posiedzeniu sekcji ekonomicznej Towarzystwa Prawniczego w Warszawie, w dn. 15 marca 1924 r.*, cz. 2, „Gazeta Sądowa Warszawska” 1924/19, s. 281. Wyrażenie prawne „opłata stemplowa” bierze swój początek od wyrażenia „stempel”, którego doktryna niemiecka w XVII w. używała na określenie wszelkich opłat – por. P. Bohley, *Gebühren und Beiträge. Ihre wirtschaftspolitischen Funktionen und ihr Platz im System der öffentlichen Einnahmen*, Tübingen 1977, s. 12. Także w kręgu języka angielskiego wyrażeniem „stamp duty” określano po prostu opłaty – por. E.R.A. Seligman, *Essays in Taxation*, New York 1921, s. 406.

związane z zaopatrywaniem każdego pisma, mającego walor prawny, w pieczęć państwową (stempel) były znane od czasu uchwalenia Konstytucji z 28.04.1775 r.⁵, wprowadzającej podatek z papieru stemplowego⁶. Ten pierwotny w przedmiocie opłat administracyjnych akt normatywny przewidywał niejednorodną grupę danin w postaci:

- a) podatku stemplowego od umów prywatnoprawnych, czyli w istocie podatek od obrotu pieniężnego;
- b) opłat sądowych i administracyjnych, będących „protoplastami” opłaty skarbowej;
- c) taksy (opłaty) pobieranej przy nadawaniu przywilejów;
- d) podatków od kalendarzy, kart do gry i ksiąg żydowskich, czyli w istocie podatków konsumpcyjnych⁷.

2. Konstytucja z 1775 r. była dwukrotnie nowelizowana (w 1776 r. i 1789 r.)⁸, a ostatecznie zastąpiła ją wyżej wymieniona ustawa z 24.03.1809 r. o opłacie papieru stemplowego. W dobie rozbiorowej rozwój prawodawstwa polskiego został przerwany na skutek utraty państwowości. Jednakże w przedmiocie daniny stemplowej w Królestwie Kongresowym respektowano legislacyjne dziedzictwo Księstwa Warszawskiego, tj. ustawę z 28.12.1811 r. o poborach⁹, która zastąpiła ustawę z 24.03.1809 r., a której rozdział VI dotyczył opłat stemplowych (co jednoznacznie komunikował tytuł tego rozdziału: „Prawo o opłatach stemplowych”). Dopiero ustawa

⁵ *Volumina Legum. Przedruk zbioru praw staraniem XX. Pijarów w Warszawie. Od roku 1732 do roku 1782*, t. VIII, Petersburg 1860, s. 94. Ustawa z 1775 r. rozpoczyna się od słów: „Gdy między pożytki do Rzeczypospolitey należące liczy się używanie papieru Stemplowanego, a ta za obczyałem Narodów w maxymach podatkovania roztropnych, więc też pożytki z papieru Stemplowanego, dla Rzeczypospolitey ustanawiając takowe względem papieru Stemplowanego czyniemy rozrządzenie [...]”. *Prawa, Konstytucye y przywileie Krolestwa Polskiego y Wielkiego Xięstwa Litewskiego, y wszystkich Prowincyi należących: Na Walnych Seymach Koronnych od Seymu Wislickiego Roku Pańskiego 1347. Aż do Ostatniego Seymu uchwalone*. w Drukarni J. K. Mci y Rzeczypospolitey i Xięży Scholarum Piarum, Roku Pańskiego 1782, s. 145.

⁶ R. Rybarski, *Skarbowość Polski w dobie rozbiorów*, Kraków 1937, s. 192. O genezie danin związanych z papierem stemplowym i stemplem w europejskiej kulturze prawnej zob.: D. Antonów, *Opłata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, s. 60–65.

⁷ R. Rybarski, *Skarbowość Polski w dobie rozbiorów*, Kraków 1937, s. 193.

⁸ R. Rybarski, *Skarbowość Polski...*, s. 193–198.

⁹ Dz.Pr. X.W. Tom IV, Nr 38.

stemplowa zatwierdzona ukazem carskim z 7.10.1863 r. zastąpiła ustawę Księstwa Warszawskiego z 28.12.1811 r. Kres ustawy ukazowej nadszedł w 1884 r., kiedy to na ziemiach Królestwa Polskiego (Kraju Nadwiślańskiego) zaczęła obowiązywać rosyjska ustawa o opłatach¹⁰.

3. Po odzyskaniu niepodległości aktem unifikującym prawodawstwo w przedmiocie daniny stemplowej była wyżej wskazana ustawa z 1.07.1926 r. o opłatach stemplowych, której projektodawca zdecydował się z powodów praktycznych, licząc się „z przyzwyczajeniami podatników”¹¹, na zachowanie tradycyjnej nazwy „opłata stemplowa”¹². Analiza materiałów legislacyjnych wykorzystanych w procesie uchwalania ustawy z 1.07.1926 r. o opłatach stemplowych wskazuje, że ustawodawca dążył do rozgraniczenia w ramach danin publicznych podatków i opłat. Achilles Rosenkranz analizując pojęcie „opłaty stemplowej”, podkreślał, że podatek jest wynagrodzeniem „za ogół usług, które państwo świadczy społeczeństwu – gdy natomiast opłata od podania jest wynagrodzeniem za tę tylko specjalną usługę, którą państwo świadczy petentowi na skutek podania”¹³. Ustawa o opłatach stemplowych była rozbudowaną regulacją liczącą 181 artykułów podzielonych na trzy części (postanowienia ogólne, postanowienia szczegółowe i przepisy końcowe). Część druga ustawy zawierała katalog przedmiotów opłaty stemplowej wraz z podaniem podstawy wymiaru oraz stopy (stawki) opłaty, dlatego była określana przez doktrynę jako „taryfa opłat stemplowych”¹⁴. Zasadniczo opłaty stemplowe

¹⁰ A. Rosenkranz, *O istocie opłaty stemplowej...*, cz. 2, „Gazeta Sądowa Warszawska” 1924/19, s. 281.

¹¹ A. Rosenkranz, *Zasady wytyczne projektu ustawy o opłatach stemplowych* [w:] *Podatki od obrotów i opłaty. Prace przygotowawcze do ustawodawstwa skarbowego*, z. 2, Warszawa 1924, s. 15.

¹² S. Bogucki, *Instytucja zwrotu opłaty w ustawie o opłatach stemplowych z 1926 roku i jej współczesne konotacje* [w:] *Verus amicus rara avis est. Studia poświęcone pamięci Wojciecha Organiściaka*, red. A. Lityński, A. Matan, M. Mikołajczyk, D. Nawrot, G. Nancka, „Prace Naukowe Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach nr 3912”, Katowice 2020, s. 58.

¹³ A. Rosenkranz, *Zasady, wytyczne projektu ustawy o opłatach stemplowych* [w:] *Podatki...*, s. 15. Zob. także: A. Rosenkranz, *O istocie opłaty stemplowej...*, cz. 1, „Gazeta Sądowa Warszawska” 1924/18, s. 266.

¹⁴ A. Rosenkranz (oprac.), *Taryfa opłat stemplowych w układzie alfabetycznym z dołączeniem dosłownego tekstu ustawy o opłatach stemplowych z dnia 1. lipca 1926 r.*, Warszawa 1927, s. III.

obejmowały, podobnie jak wcześniejsze pomniki prawa polskiego, niejednorodną grupę danin¹⁵, bowiem ustawodawca uchwalił w ustawie z 1.07.1926 r. o opłatach stemplowych:

- a) podatki od obrotów niezawodowych (np. przejście własności nieruchomości; ustanowienie i przeniesienie praw kopalnych; sprzedaż i zamiana rzeczy ruchomych, papierów wartościowych, praw rzeczowych na rzeczy cudzej; umowy o świadczenie usług, o skład, o ubezpieczenie i renty dożywotnie, o spółki i inne zrzeszenia; pełnomocnictwo, obligi, weksle, czeki i zlecenia wypłaty; umowy małżeńskie majątkowe, umowy o dział majątku);
- b) podatki od obrotów zawodowych (np. dotyczyło to opłat pobieranych od rachunków);
- c) opłaty *sensu stricto*, stanowiące bezpośrednią odpłatę za konkretne świadczenia (czynności) organów państwowych (np. rozpatrywanie podań i wydawanie świadectw)¹⁶.

Szczegółowa analiza ustawy o opłatach stemplowych prowadzi do sformułowania, że wskazane w art. 52–138 przedmioty tychże opłat należały do kategorii pism (umów) stwierdzających czynności prawne unormowane przez prawo prywatne, a więc w tym zakresie opłaty stemplowe należy zidentyfikować jako zawołowane formy podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁷. Jedynie przedmioty wymienione w dalszych rozdziałach części drugiej ustawy o opłatach stemplowych, tj.:

- 1) podania wnoszone do urzędów państwowych,
- 2) protokoły spisywane przez te urzędy, a zastępujące podania,
- 3) świadectwa wydawane przez te urzędy,

generowały rzeczywistą opłatę stemplową, dlatego mogą być potraktowane jako elementy normatywnej genezy współczesnej opłaty skarbowej¹⁸.

¹⁵ Zwracają na to uwagę liczni autorzy, zob. np. E. Taylor, *Polityka skarbowa i system podatkowy Rzeczypospolitej Polskiej*, Poznań 1929, s. 325. Autor podaje, że ustawa o opłatach stemplowych z 1926 r. objęła swoim zakresem 20 rodzajów podatków obrotowych i 2 rodzaje właściwych opłat.

¹⁶ J. Małecki, *Z problematyki opłaty skarbowej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989/4, s. 81.

¹⁷ D. Antonów, *Opłata skarbowa...*, s. 77.

¹⁸ A. Rosenkranz, *Ustawa o opłatach stemplowych wraz z przepisami wykonawczymi. Teksty i komentarz*, Warszawa 1933, s. XIX; D. Antonów, *Opłata skarbowa...*, s. 78.

4. W powojennej regulacji, tj. dekrete z 3.02.1947 r. o opłacie skarbowej¹⁹, próbowano przezwyciężyć niedoskonałości konstrukcji danin stemplowych przez ponowne przeprowadzenie demarkacji opłat i podatków, kryjących się pod wyrażeniem prawnym „opłaty stemplowe”²⁰. Dążenie to zmanifestowano dwojako: po pierwsze, przez wprowadzenie nazewnictwa postulowanego w polskiej nauce prawa jeszcze przed II wojną światową²¹, czyli zastąpienie tradycyjnego wyrażenia prawnego „opłata stemplowa”, wywodzącym się z nauki skarbowości, wyrażeniem „**opłata skarbową**”; po drugie, przez wprowadzenie w miejsce dotychczasowej liczby mnogiej („opłaty”) liczby pojedynczej, która miała wyrażać, że ustawodawca skonstruował pojedynczą daninę publiczną²². Dekret z 3.02.1947 r. wprowadził koncepcję załącznika i zawartej w nim tabeli dla określenia przedmiotu opłaty skarbowej. Wśród czynności podlegających opłacie skarbowej znajdowały się:
- a) podania i załączniki wnoszone do organów władzy publicznej,
 - b) świadectwa (wypisy, wyciągi i zezwolenia),
 - c) dokumenty obrotu prywatnoprawnego: weksle, czek, asygnaty, poręki, hipoteki, przechowanie, przewóz i małżeńskie umowy majątkowe.

W świetle powyższego zakresu przedmiotowego opłaty skarbowej regulowanej przez dekret z 3.02.1947 r. doktryna trafnie skonkludowała, że cel ustawodawcy w postaci rozgraniczenia podatków i opłat nie został osiągnięty, bowiem opłaty skarbowe od pism stwierdzających czynności prywatnoprawne były w istocie podatkami od obrotu (tj. od zmiany właściciela składnika majątku)²³.

W okresie PRL regulacja opłaty skarbowej została zmieniona trzykrotnie: w pierwszej kolejności ustawa z 13.12.1957 r. o opłacie skarbowej²⁴

¹⁹ Dz.U. poz. 107.

²⁰ J. Małecki, *Z problematyki...*, s. 82.

²¹ A. Rosenkranz, *O istocie opłaty stemplowej...*, cz. 1, „Gazeta Sądowa Warszawska” 1924/18, s. 266.

²² D. Antonów, *Opłata skarbową...*, s. 80.

²³ J. Opydo, W. Hyczko, *Opłata skarbową wedle stanu prawnego na dzień 15 czerwca 1950 r.*, Warszawa 1950, s. 40; zob. także: D. Antonów, *Opłata skarbową...*, s. 81.

²⁴ Dz.U. z 1958 r. Nr 1, poz. 1.

zastąpiła dekret z 3.02.1947 r., następnie zostały uchwalone ustawa z 19.12.1975 r. o opłacie skarbowej²⁵ oraz ustawa z 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej²⁶. Rozwiązania tych ustaw były do siebie bardzo zbliżone i bazowały na regulacjach ustawy z 13.12.1957 r. o opłacie skarbowej, rezygnując z powojennego celu odseparowania w prawodawstwie skarbowym podatków i opłat²⁷. Opłata skarbową doby PRL łączyła bowiem w sobie daniny za czynności urzędowe organów władzy publicznej, czynności cywilnoprawne, a od nowelizacji ustawy z 13.12.1957 r. o opłacie skarbowej²⁸ obowiązującej od początku 1973 r. do wejścia w życie ustawy z 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej także czynności związane z wykonywaniem rzemiosła.

5. Przełom w normatywnej konstrukcji opłaty skarbowej przyniosły dopiero regulacje uchwalone po 1989 r. Efektem transformacji ustrojowo-gospodarczej była najpierw ustawa z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej²⁹, która przyniosła oddzielenie opłaty za czynności urzędowe od podatku od czynności cywilnoprawnych³⁰. Ustawodawca dostrzegł niejednorodny charakter prawny opłaty skarbowej uregulowanej w ustawie z 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej, będącej sukcesorką konstrukcji normatywnych zawartych we wcześniejszych aktach normatywnych. Mając na względzie, że opłata skarbową ukształtowaną przez prawodawstwo PRL obejmowała zarówno opłaty skarbowe od czynności cywilnoprawnych, jak i opłaty skarbowe pobierane za czynności organów administracyjnych (rządowych i samorządowych), prawodawca zdecydował się na ich świadome rozdzielenie celem jednoznacznego określenia charakteru

²⁵ Dz.U. Nr 45, poz. 226.

²⁶ Dz.U. Nr 4, poz. 23.

²⁷ J. Małecki, *Z problematyki...*, s. 83; J. Gliniecka, *Funkcje opłat w polskim systemie budżetowym*, „Studia Prawnicze” 1987/2, s. 190; szerszą analizę ustawy z 1957 r. o opłacie skarbowej można znaleźć w: D. Antonów, *Opłata skarbową w systemie prawa PRL na przykładzie ustawy z dnia 13 grudnia 1957 roku o opłacie skarbowej*, „Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem” 2014/36/3, s. 7–23.

²⁸ Ustawą z 8.06.1972 r. o wykonywaniu i organizacji rzemiosła (Dz.U. Nr 23, poz. 164).

²⁹ Dz.U. Nr 86, poz. 960.

³⁰ Ustawa z 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej została uchylona i zastąpiona dwoma regulacjami: ustawą z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej oraz ustawą z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 86, poz. 959).

prawnego opłaty skarbowej i usunięcia wszelkich wątpliwości w tej kwestii³¹. Ustawa z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej obejmowała swoim zakresem przedmiotowym (art. 1):

- 1) w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej:
 - a) podania (żądania, odwołania, zażalenia) i załączniki do podań,
 - b) czynności urzędowe dokonywane na podstawie zgłoszenia lub na wniosek zainteresowanego, c) zaświadczenia wydawane na wniosek zainteresowanego, d) zezwolenia (pozwolenia, koncesje) wydawane na wniosek zainteresowanego;
- 2) dokumenty: a) stwierdzające ustanowienie pełnomocnika oraz ich odpisy (wypisy), b) weksle, c) dokumenty przewozowe.

Ustawa z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej ukształtowała zatem opłatę skarbową jako **typową opłatę administracyjną**, tj. opłatę za czynności urzędowe organów administracji publicznej³². Jednocześnie analizowana regulacja wprowadziła innowacje, które do dziś obowiązują w konstrukcji normatywnej opłaty skarbowej, tzn.:

- a) wpływy z tytułu opłaty skarbowej przekazano na rzecz gmin,
- b) administrowanie należnościami z tytułu opłaty skarbowej przekazano gminnym organom podatkowym,
- c) określono wysokość stawek opłaty w tabeli stanowiącej załącznik do ustawy³³ – w ustawodawstwie okresu PRL (ustawach o opłacie skarbowej z 1957 r., 1975 r. i 1989 r.) wysokość stawek była określana w rozporządzeniach wykonawczych, co nie mogło być zaakceptowane na gruncie wymogów art. 217 Konstytucji RP z 2.04.1997 r.

O ile ustawę z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej można uznać za pierwszy etap reformy opłaty skarbowej, to drugi dokonał się wprowadzeniem obowiązującej ustawy z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej³⁴. Pierwszy etap został określony przez ustawodawcę jako obejmujący wydzielenie z zakresu ustawy o opłacie skarbowej czynności cywilnoprawnych

³¹ Zob. uzasadnienie do projektu ustawy z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, III kadencja, druk. sejm. nr 1498, s. 1.

³² D. Antonów, *Opłata skarbowa...*, s. 98.

³³ D. Antonów, *Opłata skarbowa...*, s. 98.

³⁴ Dz.U. z 2020 r. poz. 1546 ze zm.

i objęcie ich daniną o ściśle podatkowym charakterze, natomiast drugi etap obejmował ograniczenie przedmiotu opłaty skarbowej wyłącznie do czynności wykonywanych przez organy administracji publicznej oraz zapewnienie **ekwiwalentności** tej opłaty, tj. „ściślejsze powiązanie jej wysokości z pracochłonnością i kosztami, które powstają po stronie organu administracji publicznej, który wykonuje czynności podlegające opłacie skarbowej”³⁵. W ramach drugiego etapu, w ustawie z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej, wykreślono podania i załączniki do podań z katalogu przedmiotów opłaty skarbowej i odniesiono obowiązek jej zapłaty do konkretnych czynności organów administracji publicznej, tzn. wydania zaświadczenia lub zezwolenia albo dokonania czynności urzędowej (art. 1 ust. 1 pkt 1), przy jednoczesnym zweryfikowaniu zakresu czynności urzędowych objętych tą opłatą. Ustawa z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej przewidywała powstanie obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej od podań i załączników do podań ze względu na sam fakt ich złożenia, bez względu na to, czy podanie zostanie rozpatrzone. Z tego powodu istniało ryzyko braku ekwiwalentnego do opłaty skarbowej działania po stronie organów administracji publicznej.

Ponadto etap drugi reformy opłaty skarbowej przewidywał jej jeszcze ściślejsze ukształtowanie jako opłaty administracyjnej, a więc należności za czynności urzędowe. W konsekwencji z zakresu przedmiotowego opłaty skarbowej w ustawie z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej, usunięto weksle i dokumenty zawierające oświadczenie woli poręczyciela, jako niezwiązane z działaniami z zakresu administracji publicznej, a także 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 sądowym³⁶. „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

³⁵ Rządowy projekt ustawy z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej, V kadencja, druk sejm. nr 737, s. 1.

³⁶ Art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s.

administracji publicznej lub sądu, jak również istnieje praktyczna możliwość wyegzekwowania obowiązku zapłaty opłaty skarbowej z tego tytułu”³⁷.

6. W świetle powyżej zarysowanej genezy i ewolucji opłaty za czynności urzędowe w polskim porządku prawa należy zaaprobować ustalenia doktryny, że opłata skarbową wywodzi się z przedwojennej opłaty stemplowej³⁸. Zachodzi pomiędzy nimi podwójny związek: formalny i materialny. Ten pierwszy polega na tym, że obecnie obowiązująca ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej jest ostatnim z ciągu aktów normatywnych, który został zapoczątkowany przez XVII-wieczne regulacje opłaty stemplowej. Związek materialny polega na tym, że współczesna opłata skarbową obejmuje swoim zakresem przedmiotowym część danin zaliczanych na przestrzeni wieków do zakresu przedmiotowego opłaty stemplowej, tzn. czynności urzędowe administracji państwowej (z czasem określanej jako publiczna). Jak skonkludowano w doktrynie: „historia opłaty skarbowej jest w istocie historią opłat za czynności urzędowe i to niezależnie od tego, pod jaką nazwą i w jakich aktach prawnych na przestrzeni lat była ona uregulowana”³⁹. Jednakże nie można zapominać, że w kolejnych historycznych regulacjach polski ustawodawca obejmował opłatą stemplową różne daniny publiczne, które początkowo łączyło tylko to, że były związane z używaniem papieru stemplowego, tj. opłatę administracyjną, podatek od czynności cywilnoprawnych i podatek od spadków. Konsekwencją ewolucji normatywnej konstrukcji opłaty skarbowej, pewnym problemem odziedziczonym po opłacie stemplowej, jest kwestia niejednorodności tej daniny publicznej, tj. krytykowane w doktrynie pomieszczenie przez ustawodawcę dwóch odrębnych kategorii daninowych: opłaty i podatku. Źródła tej konfuzji można upatrywać w traktowaniu opłaty stemplowej jako konstrukcji technicznej, która nie odzwierciedlała charakteru objętych nią danin, ale jedynie poprzez swoją nazwę artykułuje

³⁷ Rządowy projekt ustawy z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej, V kadencja, druk sejm. nr 737, s. 3.

³⁸ J. Gliniecka, *Prawna ewolucja konstrukcji przedmiotu opłaty skarbowej w polskim systemie dochodów samorządowych*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2015/2, s. 275; D. Antonów, *Opłata skarbową...*, s. 55 i 101.

³⁹ D. Antonów, *Opłata skarbową...*, s. 101.

sposób pobierania należności publicznoprawnej, tj. w formie stempla (pieczęci), papieru stemplowego lub znaczka⁴⁰. Problem ten będzie wymagał komentarza w rozważaniach nad zakresem przedmiotowym obowiązującej konstrukcji normatywnej opłaty skarbowej.

Analiza genezy historycznej opłaty skarbowej, sięgająca do opłaty stemplowej, pozwoliła doktrynie na sformułowanie następujących wniosków dotyczących obecnie obowiązujących regulacji⁴¹:

- 1) funkcjonująca obecnie nazwa „opłata skarbową” powinna w swoim pierwszym członie wyrażać stopniowe rozgraniczenia opłat i podatków, początkowo regulowanych w tych samych aktach normatywnych i określanym wspólną nazwą „opłata stemplowa”;
- 2) drugi człon nazwy „opłata skarbową” nawiązuje do pojęcia „skarbowości”, które dotyczy stanu Skarbu Państwa oraz systemu skarbowego i jego organizacji, a więc kwestii zaspokojenia potrzeb związku publicznoprawnego; z tego powodu można przyjąć, że zakres znaczeniowy pojęcia „skarbowości” odpowiada znaczeniu wyrażenia „publiczny”, a więc opłata skarbową jest daniną o charakterze publicznoprawnym służącą celom fiskalnym;
- 3) zachowanie przez ustawodawcę tradycyjnej nazwy „opłata skarbową”, która wyraża jej funkcję, ale nie denotuje jej przedmiotu, pozwala traktować ją jako ogólną opłatę administracyjną, która w przeszłości – w zależności do decyzji prawodawcy – może objąć kolejne kategorie czynności urzędowych;
- 4) powyższy charakter opłaty skarbowej pozwala traktować ją jako właściwe narzędzie postulowanej w doktrynie koncentracji opłat publicznych, czyli uregulowania jednej opłaty administracyjnej obejmującej swoim zakresem przedmiotowym jak najliczniejszą grupę czynności urzędowych, co pozwoli na eliminację opłat specjalnych (unifikujący

⁴⁰ A. Rosenkranz, *O istocie opłaty stemplowej...*, cz. 1, „Gazeta Sądowa Warszawska” 1924/18, s. 266; E. Taylor, *Prawo skarbowe Rzeczypospolitej Polskiej. Część druga*, Poznań 1920, s. 79 i 96; I. Weinfeld, *Skarbowość polska. Daniny. Podatki, opłaty, cla, akcyzy skarbowości polskiej*, t. 2, Warszawa 1937, s. 131; H. Radziszewski, *Nauka skarbowości. Wykład skarbowości państwowej i gminnej*, Warszawa 1917, s. 356; D. Antonów, *Opłata skarbową...*, s. 105.

⁴¹ Zob. D. Antonów, *Opłata skarbową...*, s. 105–109 i powołana tam literatura.

charakter miała już ustawa o opłatach stemplowych z 1926 r., która jedną daninową konstrukcją normatywną objęła różne kategorie czynności urzędowych).

7. Przenosząc powyższe uwagi wprowadzające w perspektywę praktyki prawniczej, należy wskazać, że ocena prawna zindywidualizowanych stanów faktycznych pod kątem zakresu przedmiotowego, wyłączeń i zwolnień w opłacie skarbowej oraz jej relacji do innych opłat może wymagać przeprowadzenia **wykładni historycznej**. Ten typ operacji interpretacyjnych polega na poszukiwaniu znaczenia przepisu prawnego lub argumentu przemawiającego za określonym jego znaczeniem w drodze zestawienia obecnie obowiązującego brzmienia z poprzednimi wersjami tego przepisu lub z brzmieniem przepisów, które w przeszłości regulowały daną instytucję prawną⁴². W świetle nakreślonej ewolucji instytucji opłaty skarbowej w polskim systemie prawnym potencjalny materiał interpretacyjny obejmującej następujące akty normatywne:

- a) ustawę z 1.07.1926 r. o opłatach stemplowych⁴³,
- b) dekret z 3.02.1947 r. o opłacie skarbowej⁴⁴,
- c) ustawę z 13.12.1957 r. o opłacie skarbowej⁴⁵,
- d) ustawę z 19.12.1975 r. o opłacie skarbowej⁴⁶,
- e) ustawę z 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej⁴⁷,
- f) ustawę z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej⁴⁸.

⁴² L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 152–153; Z. Tobor, *Wykładnia historyczna* [w:] *O prawie i jego dziejach księgi dwie. Studia ofiarowane Profesorowi Adamowi Lityńskiemu w czterdziestolecie pracy naukowej i siedemdziesięciolecie urodzin. Księga II*, red. M. Mikołajczyk, J. Ciągwa, P. Fiedorczyk, A. Stawarska-Rippel, T. Adamczyk, A. Drogoń, W. Organiściak, K. Kuźmicz, Białystok–Katowice 2010, s. 1177; J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 337–341; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 99.

⁴³ Dz.U. R.P. z 1935 r. Nr 64, poz. 404 ze zm.

⁴⁴ Dz.U. z 1949 r. Nr 53, poz. 419 ze zm.

⁴⁵ Dz.U. z 1958 r. Nr 1, poz. 1 ze zm.

⁴⁶ Dz.U. Nr 45, poz. 226.

⁴⁷ Dz.U. Nr 4, poz. 23 ze zm.

⁴⁸ Dz.U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 ze zm.

2. Zakres przedmiotowy ustawy o opłacie skarbowej

2.1. Uwagi ogólne

8. Kontekst systemowy, który należy uwzględnić przy rekonstrukcji i wykładni zakresu przedmiotowego opłaty skarbowej, jest wyznaczony przez art. 2 § 1 pkt 3 o.p., w myśl którego przepisy tego aktu normatywnego stosuje się do opłaty skarbowej oraz opłat, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. Wykładnia systemowa wewnętrzna art. 2 § 1 o.p., zestawiająca pkt 1 i 3, prowadzi do wniosku, że ustawodawca odróżnia od siebie następujące formy daninowe: podatki, opłaty, niepodatkowe należności budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, opłatę skarbową oraz opłaty, o których mowa w przepisach o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis art. 6 o.p. zawiera definicję podatku, zgodnie z którą jest to publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Pozostałe formy daninowe nie zostały przez ustawodawcę zdefiniowane. W konsekwencji określenie znaczenia wyrażen języka prawnego „opłata” i „opłata skarbową” jest zadaniem orzecznictwa i doktryny prawa podatkowego.

W piśmiennictwie pojęcie „opłat” jest dookreślane w relacji do podatków, przy czym zauważa się cechy upodabniające obie formy danin publicznoprawnych (np. regulowanie na zasadach zbliżonych do konstrukcji podatkowych zakresu przedmiotowego, zakresu podmiotowego, podstawy naliczenia należności publicznoprawnej, stawek, wyłączeń i zwolnień⁴⁹), ale przede wszystkim podkreśla się kluczową różnicę – *differentia specifica* – w postaci **ekwiwalentności**. Opłata jako danina publiczna to forma władczego dochodu publicznego, tj. „świadczenie pieniężne pobierane przez podmiot publicznoprawny na rzecz gospodarki budżetowej w związku z jego *wzajemnym świadczeniem* polegającym na czynności urzędowej lub świadczeniem usług jednostek sektora publicznego, oparte

⁴⁹ Zob. np. J. Gliniecka [w:] *Finanse publiczne i prawo finansowe*, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2008, s. 617.

na określonej podstawie i pobierane w określonej wysokości z zachowaniem warunków płatności⁵⁰. Posługiwanie się przez ustawodawcę wyrażeniem „opłata” w powyższym rozumieniu jest jednak dalece problematyczne i nastręcza praktycznych trudności, bowiem:

- 1) nie wszystkie daniny publicznoprawne określane przez ustawodawcę mianem opłaty odpowiadają powyższemu doktrynalnemu ujęciu, ale stanowią raczej przypadek podatków (np. opłata telekomunikacyjna⁵¹, opłaty lokalne uregulowane ustawą z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tj. opłata miejscowa, opłata uzdrowskowa, opłata targowa i opłata od posiadania psów⁵²);
- 2) nie każde świadczenie nazwane w przepisach szczególnych opłatą jest opłatą, do której stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej, bowiem nie wszystkie wynikają ze stosunków publicznoprawnych, a jeżeli wynikają ze stosunków cywilnoprawnych, to zgodnie z art. 2 § 4 o.p. znajdują poza zakresem przedmiotowym tej fundamentalnej dla gależy prawa podatkowego ustawy (np. opłat za wejście do zoo, opłata za przedszkole⁵³).

W orzecznictwie konstytucyjnym opłata jest ujmowana jako danina publiczna, która ma charakter ekwiwalentny, tzn. w przeciwieństwie do podatku jako daniny nieodpłatnej niewiążącej się z żadnym bezpośrednim świadczeniem wzajemnym na rzecz podatnika, opłata pobierana jest w związku z wyraźnie wskazanymi usługami i czynnościami organów państwowych lub samorządowych. Stanowi ona swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia oferowanego przez podmiot prawa publicznego⁵⁴. Obowiązek uiszczenia opłaty publicznej powstaje przy tym bez względu na to, czy osoby, na których on ciąży, same żądały

⁵⁰ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz–Gdańsk 2007, s. 12.

⁵¹ H. Dzwonkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, s. 17, art. 2.

⁵² K. Winiarski [w:] S. Bogucki, A. Dumas, S. Presnarowicz, K. Winiarski, *Opłata skarbową. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2015, s. 22, art. 1.

⁵³ H. Dzwonkowski [w:] *Ordynacja...*, s. 16, art. 2.

⁵⁴ Zob. wyroki TK: z 10.12.2002 r., P 6/02, OTK-A 2002/7, poz. 91; z 17.01.2006 r., U 6/04, OTK-A 2006/1, poz. 3; z 8.12.2009 r., K 7/08, OTK-A 2009/11, poz. 166; z 28.06.2016 r., SK 31/14, OTK-A 2016, poz. 51.

podjęcia określonych czynności przez organy publicznoprawne, czy też do korzystania z określonych usług zostały prawnie zobowiązane⁵⁵. Jak za-
uważył Trybunał Konstytucyjny: „Z cechą odpłatności opłat łączy się też
zagadnienie ekwiwalentności świadczenia wzajemnego, wynikające z cha-
rakteru czynności podmiotów publicznoprawnych. Precyzyjne określenie
kosztów takich czynności (usług) bywa często niemożliwe lub trudne do
ustalenia, tym bardziej że ustalając wysokość opłat publicznych, bierze
się pod uwagę także niepoliczalne czynniki, takie jak potrzeba sprawnego
działania organu publicznego czy dążenie do zapewnienia powszechnego
dostępu do informacji i dokumentów. Dlatego najczęściej wysokość opłat
publicznych wiązana jest z poziomem przypuszczalnych wydatków na da-
ne czynności urzędowe, jednak bez dokonywania ich ścisłych kalkulacji.
Nie jest to jednak regułą. W odniesieniu do niektórych czynności orga-
nów publicznych podczas określania stawki opłaty świadomie nie bierze
się pod uwagę wysokości związanych z nimi wydatków, kształtując opłatę
bez odniesienia lub w luźnym nawiązaniu do tych wydatków. W takim
wypadku wartość świadczenia administracyjnego odpowiada wysokości
pobranej opłaty, która wykazuje wtedy cechy ceny”⁵⁶. Opłata może jednak
przybrać postać „mieszaną”: w części odpowiadać wartości świadczenia
podmiotu publicznoprawnego, a w pozostałej części przewyższać tę war-
tość – wówczas zacznie wykazywać cechy podatku⁵⁷ (np. opłaty za czyn-
ności egzekucyjne i opłaty manipulacyjnej).

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym charakter opłaty nie jest wyra-
żany w sposób jednoznaczny: z jednej strony zwraca się uwagę, że w prze-
ciwieństwie do podatków i dodatkowych zobowiązań podatkowych opłaty
mają charakter świadczeń ekwiwalentnych⁵⁸, ale z drugiej – w najnowszym
orzecznictwie ukształtowanym po wydaniu przez Trybunał Konstytu-
cyjny wyroku w sprawie opłaty egzekucyjnej i opłaty manipulacyjnej⁵⁹ –

⁵⁵ Wyrok TK z 28.06.2016 r., SK 31/14, OTK-A 2016/51; zob. także J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, s. 13–15.

⁵⁶ Wyrok TK z 28.06.2016 r., SK 31/14, OTK-A 2016, poz. 51; zob. także J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce...*, s. 33–34.

⁵⁷ Wyrok TK z 9.09.2004 r., K 2/03, OTK-A 2004/8, poz. 83.

⁵⁸ Zob. uchwała NSA (7) z 16.11.2009 r., I FPS 2/09, ONSAiWSA 2010/1, poz. 7.

⁵⁹ Wyrok TK z 28.06.2016 r., SK 31/14, OTK-A 2016, poz. 51.

podkreśla się, że w indywidualnym przypadku nie zawsze musi zachodzić pełna ekwiwalentność wysokości opłaty i czynności świadczonej przez podmiot publiczny: „z samej istoty opłat wynika, że nie zawsze wiążą się one z ekwiwalentnym świadczeniem podmiotu publicznego. Trybunał Konstytucyjny podkreślił jednakże, że swoboda ustawodawcy określania wysokości opłat nie jest jednak nieograniczona. Problematyka wysokości opłat w egzekucji jest bowiem nierozdzielnie związana z zapewnieniem właściwej równowagi między interesem państwa, polegającym na otrzymaniu zwrotu wydatków za przeprowadzone postępowanie egzekucyjne, a ochroną podmiotów przed nadmiernym fiskalizmem tego państwa. Bez wątplenia wysokość i zasady pobierania tych opłat powinny być ukształtowane w taki sposób, aby zapewnić finansowanie aparatu egzekucyjnego. Funkcja fiskalna opłat w egzekucji powinna polegać na uzyskaniu częściowego przynajmniej zwrotu kosztów funkcjonowania tego aparatu. Istotne jest jednak zachowanie przez ustawodawcę racjonalnej zależności między wysokością opłat w egzekucji a czynnościami organów, za podjęcie których opłaty te zostały naliczone”⁶⁰.

Powyższy pogląd nie wydaje się jednak przekreślać koncepcji, zgodnie z którą istota opłaty polega na tym, że jest to danina publicznoprawna należna w zamian za czynność aparatu państwowego. Czynność taka powinna być, co do zasady, możliwa do określenia w przypadku każdej konstrukcji daninowej o charakterze opłaty. Ten sposób rozumienia wyrażenia „opłata” pozwolił ukształtować w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego pogląd, że danina określana nominalnie jako „opłata targowa” jest *de facto* daniną podatkową („zobowiązaniem podatkowym”), gdyż nie można określić jej ekwiwalentu otrzymywanego przez podmioty obowiązane do jej uiszczenia⁶¹. Taka konstrukcja normatywna opłaty wpisuje się w model demokratycznego państwa prawnego⁶² zespolonego z kapitalistycznym modelem gospodarki, bowiem pozwala odejść

⁶⁰ Wyrok NSA z 24.09.2020 r., II FSK 1168/20, LEX nr 3083997; zob. także wyroki NSA: z 15.01.2020 r., II FSK 412/18, LEX nr 3019829; z 16.06.2020 r., I GSK 563/20, LEX nr 3064843.

⁶¹ Zob. np. wyroki NSA: z 14.01.2020 r., I FSK 1173/16, LEX nr 2785443; z 19.12.2019 r., I FSK 971/16, LEX nr 2825824.

⁶² Art. 2 Konstytucji RP.

od utrzymywania usług publicznych przez państwo na rzecz ekwiwalentnych świadczeń, które są płatne w całości lub w części przez podmioty z nich korzystające⁶³.

9. Opłata skarbowa jest zaliczana w doktrynie, wraz z opłatami lokalnymi, do kategorii **ogólnej opłaty administracyjnej**⁶⁴. Jak już wcześniej wskazano, wątpliwości budzi w ogóle zaliczenie opłat lokalnych (opłaty targowej, opłaty miejscowej, opłaty uzdrowskiej, opłaty reklamowej, opłaty od posiadania psów) do kategorii opłat, a to ze względu na niemożność lub znaczną trudność wskazania ekwiwalentu świadczonego przez organy administracyjne z tytułu uiszczenia tychże danin publicznych⁶⁵. Okazują się być one „kryptopodatkami” i wpisują się w od dawna sygnalizowany przez naukę prawa problem ukrywania podatków (także tych nieracjonalnych) pod formą opłaty⁶⁶. W konsekwencji to właśnie opłata skarbowa jest dla ogólnej opłaty administracyjnej paradygmatyczną instytucją polskiego prawa daninowego.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym podkreśla się, że opłata skarbowa – odmiennie niż podatek – nie jest świadczeniem nieodpłatnym, gdyż w zamian za jej uiszczenie, podmiot ją ponoszący, ma prawo żądać od oznaczonego organu konkretnego świadczenia. Opłata skarbowa jest bowiem związana z przewidzianymi w ustawie dokumentami lub czynnościami odpowiednich organów państwowych lub samorządowych, podejmowanymi na wniosek lub w interesie podmiotów w ustawie wymienionych, a zatem nie może być traktowana jako podatek czy też, z uwagi na jej wysokość, stanowić daniny publicznej o charakterze podatkowym. Opłata skarbowa, będąca ekwiwalentem za wydanie dokumentu,

⁶³ Zob. J. Boć, *Pojęcie administracji* [w:] *Prawo administracyjne*, red. J. Boć, Wrocław 2010, s. 11.

⁶⁴ C. Kosikowski, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 39, art. 2.

⁶⁵ Zob. R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 21–25.

⁶⁶ Zob. S. Głabiński, *Wykład nauki skarbowej*, Lwów 1894, s. 242; kwestia kryptopodatków zob.: G. Liszewski, *Opłaty w polskim systemie prawa* [w:] *Opłaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne*, red. G. Liszewski, Białystok 2010, s. 257.

dokonanie czynności lub jej stwierdzenie dokumentem, nie nabiera cech podatku dopóty, dopóki nie zostanie zakwestionowany jej odpłatny charakter⁶⁷. W innym wyroku stwierdzono, że charakter prawny opłaty skarbowej nakazuje zaliczenie jej do ogólnej kategorii danin publiczno-prawnych, charakteryzujących się cechami podobnymi do podatków i celi. Z tą kluczową różnicą, że w przeciwieństwie do podatków i celi, jest ona świadczeniem odpłatnym, co oznacza, że jest związana z wzajemnym obliczalnym i konkretnym świadczeniem ze strony państwa, czyli z ekwiwalentem⁶⁸.

Zakres przedmiotowy obciążenia daniną publicznoprawną w formie opłaty skarbowej został określony przez ustawodawcę w art. 1 u.o.s. Komentarz zawiera enumeratywne wymienienie zdarzeń podlegających tej opłacie. Jest to katalog zamknięty, ale niejednolity, tzn. warstwa językowa art. 1 ust. 1 pkt 1 u.o.s. wskazuje, że ustawodawca, określając zakres przedmiotowy opłaty skarbowej, dokonał trzystopniowej konkretyzacji zdarzeń obciążonych omawianą daniną⁶⁹. W pierwszej kolejności wyodrębnił kategorię spraw (indywidualne sprawy z zakresu administracji publicznej), a następnie formy aktywności organów, które realizowane w ramach tych spraw rodzą obowiązki w opłacie skarbowej, tj.:

- a) dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek,
- b) wydanie zaświadczenia na wniosek,
- c) wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji).

Kolejnym elementem konkretyzacji zakresu przedmiotowego opłaty skarbowej jest jego zawężenie, w przypadku czynności, o których mowa w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a–c u.o.s., do spraw inicjowanych przez stronę. Wskazuje na to posłużenie się przez ustawodawcę wyrażeniami: „na podstawie zgłoszenia lub na wniosek” (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.o.s.) oraz „na wniosek” (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b), a także sedno postępowania administracyjnego w sprawie wydania zezwolenia (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. c u.o.s.), stanowiącego

⁶⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z 10.02.2010 r., I SA/GI 661/09, LEX nr 591463.

⁶⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z 27.01.2010 r., III SA/Po 608/09, LEX nr 554214.

⁶⁹ K. Winiarski [w:] S. Bogucki, A. Dumas, S. Presnarowicz, K. Winiarski, *Opłata skarbo-wa...*, s. 23, art. 1.

efekt starań jednostki. W konsekwencji z zakresu przedmiotowego opłaty skarbowej związanej z czynnościami urzędowymi została wykluczona kategoria spraw indywidualnych z zakresu administracji publicznej inicjowanych z urzędu przez organy administracyjne. Tym samym wydanie decyzji, zaświadczenia, wydanie zezwolenia lub inna czynność urzędowa wydawania dokumentu z urzędu nie będzie podlegała opłacie skarbowej. Przykładem takiej sytuacji prawnej może być przeprowadzenie postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów rozdziału 5 i 6 ustawy z 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych⁷⁰. Przeprowadzenie takiego postępowania zwieńczone wydaniem poświadczenia bezpieczeństwa nie może być objęte opłatą skarbową, bowiem nie jest ono prowadzone ani na pisemny wniosek osoby, której ma dotyczyć, ani w efekcie złożenia przez nią zgłoszenia⁷¹.

Ustawodawca, łącząc z sobą zakres przedmiotowy opłaty skarbowej z działaniem jednostki absorbującym organ administracji publicznej, nadał tej daninie publicznej swoistą specyfikę normatywną, która polega na jej ekwiwalentnym charakterze. Ponadto, jak zauważono w doktrynie, „[z]aangażowanie czasu, potencjału ludzkiego, infrastruktury czy środków materialnych z zasobów publicznych jest w tym przypadku ukierunkowane na zaspokojenie interesów jednostki, a nie na realizację zadań publicznych rozumianych jako zaspokojenie ogólnych, powszechnych potrzeb całości społeczeństwa. Ta właśnie cecha opłaty skarbowej wpisuje się idealnie w teoretyczną koncepcję opłat w ogóle, a opłat administracyjnych zwłaszcza”⁷².

10. Kluczowe znaczenie dla przybliżenia zakresu przedmiotowego opłaty skarbowej ma wykładnia wyrażenia „**sprawa indywidualna z zakresu administracji publicznej**”. Jest to okoliczność proceduralna, związana z normami prawa procesowego, regulującego zasady prowadzenia różnych form postępowania administracyjnego, aczkolwiek w granicach wyznaczonych

⁷⁰ Dz.U. z 2019 r. poz. 742.

⁷¹ Pismo Ministerstwa Finansów – Departament Podatków i Opłat Lokalnych z 11.05.2007 r., *Wydanie poświadczenia bezpieczeństwa a opłata skarbową*, PL-835-152/3/LM/EO/07-287, „Biuletyn Skarbowy” 2007/3, s. 20.

⁷² D. Antonów, *Opłata skarbową...*, s. 135.

przez mające zastosowanie normy prawa materialnego⁷³. Powyższe kryterium określenia zakresu przedmiotowego opłaty skarbowej pojawiło się po raz pierwszy w ustawie z 19.12.1975 r. o opłacie skarbowej w formie katalogu czynności związanych z postępowaniem „w sprawach indywidualnych z zakresu administracji państwowej”. Konstrukcja ta została utrzymana w ustawie z 31.01.1989 r. o opłacie skarbowej, zaś w ustawie z 9.09.2000 r. o opłacie skarbowej wyrażenie „administracji państwowej” zastąpiło pojęcie „administracja publiczna”.

Za pomocą złożonego wyrażenia języka prawnego „sprawy z zakresu administracji publicznej” ustawodawca określił generalne kryterium identyfikowania spraw, w których aktywność organów administracji publicznej, a także złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa, wiąże się z powstaniem obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej. Funkcja analizowanego wyrażenia z art. 1 ust. 1 pkt 1 u.o.s. została dostrzeżona w orzecznictwie, które zauważa: „przedmiotowy przepis traktuje o pełnomocnictwach składanych w sprawach «z zakresu» administracji publicznej. Takie określenie przedmiotu opłaty skarbowej nie jest przypadkowe i nie powinno umykać uwadze przy stosowaniu przepisu. Dokonując wykładni przepisu prawa należy mieć na uwadze pełną jego treść, nie zaś wybrane fragmenty. Użyty w komentowanym przepisie 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”⁷⁴.

Pojęcie **sprawy z zakresu administracji publicznej** nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane. W doktrynie przyjmuje się, że zakres semantyczny tego wyrażenia złożonego pokrywa się ze znaczeniem terminu „sprawa administracyjna”, a więc należy je rozumieć jako „pewną konkretną sytuację życiową, w której interes indywidualny i interes społeczny mają znaleźć wyraz na podstawie prawa administracyjnego w formie

⁷³ K. Winiarski [w:] S. Bogucki, A. Dumas, S. Presnarowicz, K. Winiarski, *Opłata skarbo-
wa...*, s. 23, art. 1.

⁷⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z 7.08.2012 r., I SA/Gd 655/12, LEX nr 1212512.

władczego rozstrzygnięcia, po przeprowadzeniu określonego prawem postępowania”⁷⁵. Normy proceduralne ogólnego postępowania administracyjnego zostały określone w Kodeksie postępowania administracyjnego. W myśl art. 1 k.p.a. normuje ona postępowanie przed organami administracji publicznej w należących do właściwości tych organów sprawach indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnych albo załatwianych milcząco (pkt 1) oraz postępowanie przed innymi organami państwowymi i przed innymi podmiotami, gdy są one powołane z mocy prawa lub na podstawie porozumień do załatwiania powyższych spraw (pkt 2). Celem bezpośrednim tego postępowania jest:

- a) wiążące ustalenie konsekwencji norm prawa materialnego w odniesieniu do konkretnie oznaczonego adresata w sprawie indywidualnej przez organ administracji publicznej w formie decyzji; a także
- b) zagwarantowanie jednolitego i przewidywalnego biegu postępowania w procesie stosowania przepisów prawa materialnego (tzw. służebna funkcja postępowania administracyjnego);
- c) zapewnienie poszanowania chronionych Konstytucją RP praw i wolności, zwłaszcza wtedy, gdy te prawa i wolności są naruszane przez organy władzy publicznej (państwo)⁷⁶.

Odrębnymi formami postępowań administracyjnych, relewantnymi dla wyznaczenia zakresu przedmiotowego opłaty skarbowej, które nie mają przymiotu ogólnego, są:

- 1) postępowanie uproszczone, o którym mowa w art. 1 pkt 3 k.p.a., tj. postępowanie w sprawach rozstrzygania sporów o właściwość między wymienionymi w nim organami i podmiotami, w którym pomimo szczątkowej regulacji zawartej w samym Kodeksie postępowania administracyjnego (zasadniczo postępowanie to określa przepisy ustawy z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) organ właściwy do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia sporu jest obowiązany, zgodnie z orzecznictwem sądowym, do ustalenia i oceny,

⁷⁵ K. Jandy-Jendrośka, J. Jendrośka, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. III, red. T. Rabska, J. Łętowski, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk 1978, s. 195–196.

⁷⁶ A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX 2020, art. 1.

- czy sprawa będąca przedmiotem sporu jest indywidualną sprawą z zakresu administracji publicznej, rozstrzyganą decyzją administracyjną (albo milcząco)⁷⁷;
- 2) postępowanie w sprawach określonych w art. 1 pkt 4 k.p.a., które nie kończy się wydaniem decyzji stosowania prawa, konkretyzującej normy prawa materialnego w odniesieniu do oznaczonego adresata w konkretnej sprawie, lecz wydaniem osobie zainteresowanej zaświadczenia; osoba ubiegająca się o zaświadczenie nie jest stroną postępowania w rozumieniu art. 28 k.p.a.;
 - 3) postępowanie administracyjne, o którym mowa w art. 1 pkt 5 k.p.a., w sprawie nałożenia lub wymierzenia administracyjnej kary pieniężnej i udzielenia ulgi w jej wykonaniu, które toczy się przed właściwymi organami administracji publicznej i jest załatwiane w drodze decyzji administracyjnej.

Poza zakresem Kodeksu postępowania administracyjnego w systemie prawa polskiego sprawy indywidualne z zakresu administracji publicznej są uregulowane dodatkowo przez przepisy proceduralne ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (sprawy karne skarbowe – zob. art. 3 § 1 pkt 1 k.p.a.), ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (zob. art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a.), a także ustawy – Prawo konsularne (sprawy należące do właściwości polskich przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędów konsularnych – zob. art. 3 § 2 pkt 4 k.p.a.).

Identyfikacja „indywidualnej sprawy administracyjnej” wymaga stwierdzenia wystąpienia tożsamości elementów podmiotowych i przedmiotowych danej sprawy. W judykaturze podkreśla się, że tożsamość elementów podmiotowych oznacza tożsamość podmiotu będącego adresatem praw lub obowiązków wynikających z normy materialnego prawa administracyjnego, natomiast tożsamość przedmiotowa wyznaczana jest przez tożsamość treści tych praw lub obowiązków oraz podstawy faktycznej i prawnej⁷⁸.

⁷⁷ A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks...*, art. 1.

⁷⁸ Np. wyrok NSA z 7.06.2017 r., II OSK 2510/15, LEX nr 2355773.

Należy przy tym wskazać, że samo pojęcie **sprawy indywidualnej** również nie zostało ustawowo zdefiniowane. Doktryna ujmuje sprawę indywidualną jako sprawę konkretną, tj. dotyczącą określonego podmiotu prawnego, dla którego postępowanie administracyjne powinno zakończyć się wydaniem indywidualnego aktu administracyjnego⁷⁹. Ten rodzaj aktu stanowi oświadczenie woli załatwiającej konkretną sprawę administracyjną w sposób władczy, jednostronny, określając sytuację prawną adresata indywidualnego w konkretnej sprawie⁸⁰. W klasycznej nauce prawa administracyjnego określa się akt administracyjny jako władcze wypowiedzenie się organu państwowego co do tego, jakie zachowanie się w przypadku „indywidualnie konkretnym” będzie zgodne z prawem⁸¹. Indywidualność podmiotu, którego sytuację prawną określa się aktem administracyjnym, powinno rozumieć się jako możliwość określenia podmiotu sprawy co do tożsamości. Należy unikać określania tej cechy jako „konkretności”, celem wyeliminowania niejasności języka prawniczego, w którym – na gruncie nauki o normie prawnej – rozróżnia się indywidualność i konkretność jako cechy opisujące różne części normy prawnej; indywidualność odnosi się do elementu podmiotowego i okoliczności (hipoteza normy prawnej), a konkretność do wzoru powinnego zachowania się (dyspozycji normy prawnej)⁸². Przenosząc ten podział terminologiczny na grunt prowadzonej analizy, należy stwierdzić, że identyfikowanie sprawy administracyjnej ze względu na „podmiot prawny” to uchwycenie jej indywidualnego charakteru, natomiast określenie w drodze władczego, jednostronnego „rozstrzygnięcia” sposobu „zachowania się” tego podmiotu to uchwycenie konkretności danej sprawy.

⁷⁹ J. Borkowski, J. Jendrośka, R. Orzechowski, A. Zieliński, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1989, s. 13; R. Skwarło, *Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 14.

⁸⁰ E. Iserzon, *Prawo administracyjne. Podstawowe instytucje*, Warszawa 1968, s. 231; K.M. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny – jego istota* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 5, *Prawne formy działania administracji*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2013, s. 151–174.

⁸¹ E. Iserzon, *Pojęcie procesu administracyjnego* [w:] E. Iserzon, J. Starościak, W. Dawidowicz, *Podstawowe zagadnienia postępowania administracyjnego*, Warszawa 1955, s. 16.

⁸² T. Chauvin, T. Stawecki, P. Winczorek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Warszawa 2019, s. 91–92.

Indywidualny akt administracyjny jest wyodrębniany przez naukę prawa administracyjnego jako forma odmienna względem **generalnego aktu administracyjnego**. Akty generalne w przeciwieństwie do aktów indywidualnych dotyczą nieoznaczonych adresatów⁸³, którzy nie są z góry znani, a zatem nie można określić ich tożsamości jednostkowych. W konsekwencji komornik administracyjny jest w zakresie określenia adresatów przeciwieństwem indywidualnego aktu normatywnego, z którym należy utożsamić zastosowane w art. 1 ust. 1 pkt 1 u.o.s. wyrażenie „sprawa indywidualna”. Element indywidualizacji obejmuje osobę (i okoliczności, w jakich się ona znajduje) będącą adresatem działań organów administracji publicznej prowadzących jej sprawę, zakończoną wydaniem aktu administracyjnego. Element indywidualizacji „usługi” państwa wobec obywatela, przejawiający się w realizacji czynności urzędowej na jego wniosek i na jego rzecz (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.o.s.), wydania zaświadczenia na jego wniosek (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b u.o.s.) lub wydania zezwolenia (pozwolenia lub koncesji – art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. c u.o.s.), pozwala na stwierdzenie, że ekwiwalentem opłaty skarbowej w sprawach indywidualnych jest świadczenie skierowane do określonego co do tożsamości podmiotu. Uiszczonej z tego tytułu opłacie skarbowej towarzyszy zatem zindywidualizowane świadczenie zwrotne, a więc świadczenie odpłatne⁸⁴.

W piśmiennictwie można spotkać także szeroką wykładnię doktrynalną wyrażenia złożonego „sprawy z zakresu administracji publicznej”, odwołującą się do pojęcia „administracji publicznej”. Jest to zatem wykładnia, która nie sięga po proceduralne rozumienie pojęcia „sprawa administracyjna”, ale przyjmując perspektywę norm ustrojowych wyjaśnia ww. wyrażenie art. 1 ust. 1 pkt 1 u.o.s. poprzez wskazanie, że na administrację publiczną składają się organy państwa, organy samorządu terytorialnego oraz zakłady administracyjne i inne podmioty, które wykonują funkcje zlecone administracji publicznej. Jednakże możliwe jest jeszcze szersze rozumienie pojęcia „administracja publiczna”, zgodnie z którym dopiero łącznie ujmowane trzy systemy: polityczny, prawny oraz instytucjonalny,

⁸³ K.M. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny – jego istota* [w:] *System Prawa Administracyjnego. Prawne formy...*, s. 156.

⁸⁴ D. Antonów, *Opłata skarbową...*, s. 133.

realizujące wspólnie interes publiczny poprzez zarządzanie państwem, wyczerpują *spectrum* znaczeniowe analizowanego wyrażenia. Realizacja tego holistycznego zadania wymaga wytworzenia na poziomie funkcjonalnym aparatu administracyjnego, w zakres którego – obok organów administracji publicznej – wchodzi: przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, organizacje społeczne, korporacje, a nawet upoważnione podmioty prywatne⁸⁵. Taką szeroką koncepcję administracji publicznej wskazuje się jako punkt odniesienia w rekonstrukcji zakresu przedmiotowego opłaty skarbowej w sprawach indywidualnych z zakresu administracji publicznej⁸⁶.

Powyżej przedstawione stanowiska doktryny nie wydają się być wzajemnie wykluczające, bowiem „indywidualna sprawa administracyjna” rozumiana jako procedura – zakotwiczona w treści relewantnych norm materialnych prawa administracyjnego – w której kreowany jest jednostronny, władczy akt administracyjny, konkretyzujący sytuację prawną indywidualnie (co do tożsamości) określonego adresata, może być realizowana przez podmiot przynależny do szeroko rozumianej administracji publicznej. Na poziomie praktyki stosowania ustawy o opłacie skarbowej należy wskazać, że zastosowane w art. 1 ust. 1 pkt 1 u.o.s. wyrażenie złożone „sprawa indywidualna z zakresu administracji publicznej” nie pozwala na zawężanie zakresu przedmiotowego opłaty skarbowej jedynie do spraw administracyjnych w znaczeniu formalnym, które kończą się wydaniem decyzji administracyjnej (choć z pewnością jest to przypadek centralny sprawy administracyjnej), oraz jedynie do aktów administracyjnych wydawanych przez tradycyjnie identyfikowane organy administracji publicznej (organów państwa i organów samorządu terytorialnego). Artykuł 1 ust. 1 pkt 1 u.o.s. wskazuje, że zakres pojęcia „sprawy indywidualnej z zakresu administracji publicznej” ustawodawca nie zawęży do spraw rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnej, lecz obejmuje nim również sprawy załatwiane przez wydanie zaświadczenia czy też przyjęcie

⁸⁵ B. Kozłowska, *Organizacja administracji w Polsce* [w:] *Prawo administracyjne. Część ogólna*, red. M. Chmaj, Warszawa 2003, s. 92.

⁸⁶ Z. Ofiarski, *Ustawa o opłacie skarbowej. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 29.

zgłoszenia. Na aprobatę zasługuje zatem pogląd wyrażony w doktrynie, że zastosowane w ustawie o opłacie skarbowej pojęcie sprawy indywidualnej z zakresu administracji publicznej należy rozumieć szerzej niż na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego⁸⁷.

11. W konstrukcji językowej art. 1 ust. 1 u.o.s. należy odnotować kluczową różnicę: o ile zakresu art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a–c u.o.s. ogranicza się do spraw indywidualnych z zakresu administracji publicznej, w których zachodzi:
- 1) dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek,
 - 2) wydanie zaświadczenia na wniosek, lub
 - 3) wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji), to zakres przedmiotowy art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s. obejmuje:
 - a) nie tylko sprawy administracyjne inicjowane przez stronę (będącą mocodawcą), ale także sprawy administracyjne inicjowane przez podmioty administracji publicznej z urzędu,
 - b) obok spraw administracyjnych także postępowanie sądowe, które jest w swojej konstrukcji normatywnej odrębną instytucją prawną.

Postępowanie sądowe zostało na mocy art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s. objęte obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej (od złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii), przy czym ustawodawca nie posłużył się żadnym dalszym określeniem. Należy wyprowadzić stąd wniosek – kierując się dyrektywą wykładni językowej *lege non distinguente nec nostrum est distinguere* – że pojęcie to odnosi się do każdego postępowania sądowego związane z wymiarem sprawiedliwości. Dla jego przybliżenia znaczeniowego nie można odwołać się do definicji legalnej, bowiem takowa nie została przez ustawodawcę skonstruowana. W doktrynie pojęcie „postępowania sądowego” wyjaśnia się poprzez przywołanie regulacji art. 175 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którą wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne

⁸⁷ L. Klat-Wertelecka [w:] E. Klat-Górska, L. Klat-Wertelecka, J. Korczak, M. Woźniak, *Opłaty w prawie administracyjnym*, Wrocław 2013, s. 319.

oraz sądy wojskowe⁸⁸. W tzw. ujęciu przedmiotowym za wymierzanie sprawiedliwości nauka prawa konstytucyjnego i nawiązujące do niej orzecznictwo sądowe i trybunalskie uznają działalność państwa polegającą na rozstrzyganiu w sposób wiążący sporów prawnych, w których przynajmniej jedną ze stron jest jednostka lub inny podmiot podobny⁸⁹. W treści pojęcia wymiaru sprawiedliwości akcentuje się rolę sądów, uznanych przez ustrojodawcę za wyłącznie właściwe do wykonywania tego rodzaju działalności. Tylko bowiem sąd stwarza szczególne gwarancje wydania sprawiedliwego i merytorycznego rozstrzygnięcia, gdyż tylko z sądem Konstytucja wiąże szczególne normy organizacyjne i proceduralne oraz szczególny status osób w nim zasiadających. W konsekwencji proponuje się tzw. definicję mieszaną, łączącą w „niepodzielną całość” elementy przedmiotowe i podmiotowe tego pojęcia⁹⁰. Orzecznictwo konstytucyjne podkreśla ścisły związek wymiaru sprawiedliwości z konstytucyjnym prawem do sądu (art. 45 Konstytucji RP) gwarantującym każdemu prawo do sprawiedliwego sądowego rozstrzygnięcia sprawy⁹¹. Zawarte w art. 175 ust. 1 Konstytucji RP wyliczenie katalogu sądów ma charakter enumeratywny, co wyłącza swobodę ustawodawcy w kreowaniu takich nowych rodzajów sądów, które nie mieszczą się w typologii konstytucyjnej⁹². Z Konstytucji RP wynika obligatoryjne funkcjonowanie Sądu Najwyższego, sądów powszechnych i sądów administracyjnych, bowiem odrębnie są regulowane w ustawie zasadniczej ich aspekty organizacyjne i właściwości (zob. art. 177, 183–185 Konstytucji RP). Doktryna podnosi wątpliwość co do konieczności istnienia sądów wojskowych, niezwykle lakonicznie potraktowanych przez ustrojodawcę⁹³. Szczegółowe uregulowanie elementów organizacji wewnętrznej (Sąd Najwyższy), względnie także struktury

⁸⁸ K. Winiarski [w:] S. Bogucki, A. Dumas, S. Presnarowicz, K. Winiarski, *Oплата skarbo-wa...*, s. 26, art. 1.

⁸⁹ B. Naleziński [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. P. Tuleja, Warszawa 2019, s. 526 i n., art. 175 oraz podana tam literatura; zob. także wyrok TK z 9.06.1998 r., K 28/97, OTK 1998/4, poz. 50.

⁹⁰ B. Naleziński [w:] *Konstytucja...*, s. 526 i n., art. 175; zob. także wyrok TK z 6.10.1998 r., K 36/97, OTK 1998/5, poz. 65.

⁹¹ Wyroki TK: z 10.05.2000 r., K 21/99, OTK 2000/4, poz. 109; z 24.10.2007 r., SK 7/06, OTK-A 2007/9, poz. 108.

⁹² Wyrok SN z 18.12.2014 r., III PK 47/14, OSNP 2016/7, poz. 85.

⁹³ B. Naleziński [w:] *Konstytucja...*, 526 i n., art. 175.

sądów, stanowi – zgodnie z art. 176 ust. 2 Konstytucji RP – materię ustawy zwykłej, przy czym należy pamiętać, że w przypadku sądów administracyjnych art. 184 Konstytucji RP gwarantuje funkcjonowanie odrębnego Naczelnego Sądu Administracyjnego. Ograniczeniem swobody ustawodawcy w kształtowaniu treści tych przepisów są normy konstytucyjne gwarantujące prawo do zaskarżenia (art. 78 Konstytucji) i dwuinstancyjność postępowania sądowego (art. 176 ust. 1 Konstytucji RP).

Przed wszystkim sądy powszechne i sądy administracyjne są wskazywane w praktyce administracyjnego stosowania prawa jako podmioty wymiaru sprawiedliwości, przed którymi na podstawie specyficznych przepisów proceduralnych prowadzone jest postępowanie sądowe, które określa się jako „postępowanie przed organami wymiaru sprawiedliwości regulowane głównie przez: ustawę z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego oraz ustawę z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi”⁹⁴.

W orzecnictwie sądowoadministracyjnym zaproponowano jednak odmienne stanowisko, które nie ogranicza terminu „postępowanie sądowe” jedynie do procedur prowadzonych przed sądami powszechnymi lub sądami administracyjnymi. Przy wykorzystaniu systematyki Kodeksu postępowania cywilnego w orzecnictwie wyrażony został pogląd, że terminy „wymiar sprawiedliwości” i „postępowanie sądowe” nie są tożsame⁹⁵. W świetle art. 1 k.p.c. sądowe postępowanie cywilne dzieli się – według systematyki tego kodeksu – na:

- a) postępowanie procesowe,
- b) postępowanie nieprocesowe,
- c) postępowanie przed sądem polubownym,
- d) postępowanie w razie zaginięcia lub zniszczenia akt,
- e) postępowanie zabezpieczające,
- f) postępowanie egzekucyjne,
- g) postępowanie w sprawach z elementem zagranicznym.

⁹⁴ Pismo Urzędu Miasta Stołecznego Warszawy z 26.03.2007 r., *Opłata skarbową z tytułu pełnomocnictwa udzielonego pracownikowi do reprezentowania spółki w postępowaniu o zamówienie publiczne*, BPE-2-OP.31100/111/MG/07, www.bip.warszawa.pl.

⁹⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z 16.09.2008 r., I SA/Gl 192/08, LEX nr 488122.

Przy uwzględnieniu treści art. 758 k.p.c., zgodnie z którym sprawy egzekucyjne należą do właściwości sądów rejonowych i działających przy tych sądach komorników, należało dojść do wniosku, że postępowanie egzekucyjne, prowadzone na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, mieści się w zakresie pojęcia „postępowanie sądowe”, o którym mowa w art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s.

2.2. Dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a)

12. W zakresie przedmiotowym ustawa o opłacie skarbowej nie obejmuje wszystkich „spraw indywidualnych z zakresu administracji publicznej”, ale jedynie te, które zostały enumeratywnie wymienione w art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a–c u.o.s., tj. dokonanie czynności urzędowej na podstawie zgłoszenia lub na wniosek, wydanie zaświadczenia na wniosek, wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Konstytutywne dla zakresu przedmiotowego art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.o.s. wyrażenie „**czynności urzędowe**” nie zostało przez ustawodawcę zdefiniowane, chociaż – jak zauważono w doktrynie – jest to wyrażenie języka prawnego występujące bardzo często w krajowym ustawodawstwie, na gruncie prawa międzynarodowego i unijnego⁹⁶.

Analiza językowa art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.o.s. prowadzi do wniosku, że pojęcie „czynności urzędowe” należy interpretować szeroko i rozumieć przez nie wszelkie formy działania administracji publicznej. Ustawodawca nie zastosował bowiem żadnych wyrażenń dookreślających, które pozwoliłyby na stwierdzenie, że zakres przedmiotowy ustawy o opłacie skarbowej został ograniczony jedynie do wybranej kategorii czynności urzędowych. Sięgnięcie do orzecznictwa jedynie w umiarkowanym stopniu pozwala na przybliżenie analizowanego pojęcia. Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że czynności urzędowe, to wszelkie czynności organów i instytucji powołanych do realizacji określonych zadań publicznych, związane z realizacją ich konstytucyjnych i ustawowych kompetencji⁹⁷. Pogląd ten został zaaprobowany przez sądy administracyjne, które stwierdzają jego

⁹⁶ D. Antonów, *Opłata skarbowa...*, s. 133 oraz podane tam przykłady.

⁹⁷ Uchwała TK z 14.05.1997 r., W 7/96, OTK 1997/2, poz. 27.

aktualność w obecnym stanie prawnym⁹⁸. Jest to wciąż szerokie rozumienie wyrażenia „czynność urzędowa”. Możliwa do przeprowadzenia na gruncie art. 1 u.o.s. jego dwuetapowa konkretyzacja – w pierwszym etapie zawężająca relewantne dla stosowania ustawy o opłacie skarbowej czynności urzędowe jedynie do tych, które występują w sprawie indywidualnej z zakresu administracji publicznej prowadzonej na wniosek lub w odpowiedzi na zgłoszenie strony, a w drugim etapie wykluczająca z zakresu tego pojęcia na mocy wnioskowania *a contrario* wydanie zaświadczenia na wniosek (art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. b u.o.s.) i wydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji – art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. c u.o.s.) – nie przynosi satysfakcjonujących rezultatów. Należy przy tym odnotować umiarkowany efekt pierwszego etapu konkretyzacji wynikający z poglądu wyrażonego w orzecznictwie, że „[n]ie ma przy tym znaczenia, czy w sprawie wydawane jest władcze rozstrzygnięcie organu, czy też dokonuje on innych czynności, np. czynności materialno-technicznych, gdyż czynności te mieszczą się w pojęciu «sprawy z zakresu administracji publicznej»”⁹⁹.

W konsekwencji powyższych ustaleń terminologicznych należy podzielić zastrzeżenia doktryny, że obowiązująca redakcja art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.o.s. z jednej strony pozostawia ustawodawcy szeroki zakres elastycznego doboru (podyktowanego bieżącymi potrzebami fiskalnymi) czynności organów administracyjnych, które stanowić mogą przedmiot opłaty skarbowej, a z drugiej zaś strony wytwarza stan niepewności podmiotów potencjalnie obciążonych opłatą skarbową co do zakresu przedmiotu tej daniny publicznej. Jeżeli zatem pojęcie „czynności urzędowych” nie wyznacza w sposób wystarczająco precyzyjny granic obciążenia opłatą skarbową, to przepis art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. a u.o.s. może budzić wątpliwości w kontekście zasady ustawowego określenia przedmiotu opłaty wynikającej z art. 217 Konstytucji RP¹⁰⁰.

⁹⁸ Wyrok WSA w Łodzi z 15.05.2019 r., I SA/Łd 29/19, LEX nr 2684633; wyrok NSA z 26.09.2018 r., I OSK 2156/16, LEX nr 2775041; wyrok WSA w Warszawie z 28.04.2010 r., VI SA/Wa 327/10, LEX nr 620189; wyrok NSA z 21.05.2002 r., II SA 4033/01, LEX nr 56450.

⁹⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z 7.08.2012 r., I SA/Gd 655/12, LEX nr 1212512.

¹⁰⁰ D. Antonów, *Opłata skarbowa...*, s. 155–156.