

Stefan Babiarcz

Nowa ustawa o opłacie skarbowej¹

1. Uwagi ogólne

Opłata skarbową jest przykładem podatku bezpośredniego, a więc takiego, w którym ciężar podatkowy spoczywa na tym podmiocie, który jest przez ustawodawcę określony jako obciążony obowiązkiem podatkowym. W pojęciu tym chodzi o to, że podmioty ekonomiczne i prawne objęte obowiązkiem podatkowym są tożsame². Nie jest ona podatkiem typu konsumpcyjnego, gdyż nie pobiera się jej z tytułu używania określonych dóbr, lecz jest pobierana w związku z korzystaniem przez określone jej podmioty z usług o charakterze niematerialnym³. Cechą charakterystyczną opłaty, różniącą ją od podatku, jest to, że stanowi ona świadczenie pieniężne, bezzwrotne, przymusowe, ogólne i odpłatne. Ta ostatnia cecha powoduje, że podmiot ją uiszczający otrzymuje wzajemne świadczenie lub zachowanie się podmiotu publicznoprawnego. Nie chodzi przy tym o świadczenie ekwiwalentne, równowartościowe, lecz wzajemne, które nie musi być odpłatą ekonomiczną⁴. Poza tym należy wskazać

¹ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 225, poz. 1635) zwana w dalszej części u.o.s. albo nową ustawą o opłacie skarbowej.

² R. Mastalski, *Prawo podatkowe II, część szczegółowa*, Warszawa 1996, s. 22.

³ Tamże, s. 210.

⁴ E. Ruśkowski, [w:] E. Ruśkowski, J. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*. Warszawa 2004, s. 40.

na jeszcze jedną, niezwykle istotną kwestię w odniesieniu do opłaty skarbowej, różniącą ją od podatku. Jest nią to, że należy ona do konstrukcji prawnych o tak zwanym zamkniętym stanie faktycznym. Oznacza to, że obowiązek w opłacie skarbowej i zobowiązanie podatkowe w tej opłacie powstają równocześnie, a każdy akt podlegający opłacie skarbowej w sprawach indywidualnych oraz złożenie dokumentu rodzi zarówno obowiązek, jak i zobowiązanie podatkowe⁵. Generalnie można powiedzieć, że przedmiotem opłaty skarbowej są dwie kategorie, a mianowicie dokonanie czynności urzędowych na wniosek lub zgłoszenie, wydanie zaświadczenia lub zezwolenia (pozwolenia, koncesji) w sprawach indywidualnych oraz złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury bądź jego odpisu, wypisu albo kopii w sprawach z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym. Opłata ta jest powszechną opłatą pobieraną (uiszczaną) od wszelkich taksatywnie wyliczonych wyżej indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej. Powyższy zakres przedmiotowy ustawy wprowadzony od 1 stycznia 2007 r. oznacza, że wyłączone zostały z niego opłaty skarbowe pobierane dotąd od podań (żądań, wniosków, odwołań, zażaleń) i załączników do podań, a także weksli oraz od dokumentów zawierających oświadczenie woli poręczyciela. Wyłączenie obowiązku w odniesieniu do opłaty skarbowej od dokumentów w postaci weksli i oświadczeń poręczyciela oraz podań i załączników zostało⁶ spowodowane kilkoma przyczynami, a mianowicie:

- a) brakiem w tych przypadkach wzajemnej czynności organu administracyjnego jako cechy konstytuującej obowiązek w opłacie skarbowej,
- b) umożliwieniem wnoszenia opłat skarbowych drogą elektroniczną,
- c) wyeliminowaniem problemu ściągalności opłaty od podań, weksli i oświadczeń woli poręczyciela,
- d) kosztami ściągania, które przekraczały wpływy z tytułu pobieranej opłaty skarbowej od tych dokumentów,
- e) wyeliminowaniem obowiązku pobierania opłaty skarbowej od dokumentów niepozostających w związku z czynnościami z zakresu administracji publicznej (weksle, oświadczenia poręczyciela).

⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 215.

⁶ Zob. np. uzasadnienie do projektu ustawy o opłacie skarbowej (druk sejmowy nr 737).

2. Obowiązek w opłacie skarbowej od złożonych dokumentów

Wprawdzie w nowej ustawie pozostawiono obowiązek uiszczania opłaty skarbowej od złożenia dokumentu stwierdzającego ustanowienie pełnomocnictwa lub prokury, a więc również dokumentów, jednakże odmiennie niż dotychczas wprowadzono ograniczenie tego obowiązku tylko do spraw z zakresu administracji publicznej oraz postępowania sądowego. Zauważyć jednak należy, że pobieranie opłaty skarbowej od złożenia dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii – w sprawach z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym, oznacza w istocie obciążenie tą opłatą przedmiotu niezwiązanego z działaniami z zakresu administracji publicznej. Złożenie pełnomocnictwa, szczególnie w postępowaniu sądowym, nie jest żadnym działaniem z zakresu administracji publicznej. Z art. 10 ust. 1 i 2 Konstytucji RP wynika wyraźny podział i równowaga władzy ustawodawczej, wykonawczej i władzy sądowniczej. Tym samym nie jest także działaniem zgodnym z tymi przepisami nałożenie na sądy obowiązku informacyjnego o przypadkach nieuiszczenia należnej opłaty skarbowej od złożonych dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury. Ponadto w piśmiennictwie przyjmuje się, że złożenie dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury jest w istocie rzeczą stwierdzeniem stosunku cywilnoprawnego, co powinno skutkować objęciem go podatkiem od czynności cywilnoprawnych⁷. Trudno przy tym uznać, by w związku ze złożeniem dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury podmiot uzyskiwał ze strony władzy publicznej jakiegoś wzajemne, wymuszające tę odpłatność świadczenie.

Ustawodawca jednak uznał, że w tych przypadkach złożenie pełnomocnictwa lub prokury jest związane z działaniem organu administracji publicznej oraz podmiotu innego niż organ administracji publicznej, ale wykonującego zadania z zakresu administracji publicznej lub sądu (art. 1 pkt 2 i ust. 2 u.o.s.). Ustanowił też możliwość wyegzekwowania obowiązku zapłaty opłaty skarbowej, ponieważ w art. 11 ust. 1 i 2 u.o.s. nałożono na organy administracji rządowej i samorządowej oraz na inne

⁷ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, s. 211.

podmioty (art. 1 ust. 2 u.o.s.) obowiązek przekazywania organowi podatkowemu właściwemu w sprawie opłaty skarbowej zbiorczych miesięcznych informacji o przypadkach nieuiszczenia należnej opłaty od złożonych dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury, ich odpisów, wypisów lub kopii do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który udzielana jest informacja. Jedynym argumentem na rzecz utrzymywania opłaty skarbowej w powyższych przypadkach może być to, że władza publiczna bierze udział w nadawaniu uprawnień pełnomocnikowi, prokurentowi poprzez organizowanie szkoleń, egzaminów, przyznawania tytułów itp. Te czynności tylko pośrednio wpływają na ustanowienie pełnomocnika lub prokurenta w danej sprawie. W tych przypadkach zmieniony – w porównaniu do poprzedniego stanu prawnego – został także moment powstania obowiązku zapłaty opłaty skarbowej od dokumentu stwierdzającego ustanowienie pełnomocnictwa lub prokury, na chwilę jego złożenia w organie administracji publicznej lub sądzie, a nie – tak jak to było dotychczas – w chwili sporządzenia tych dokumentów.

2.1. Obowiązek w opłacie skarbowej od złożenia powyższych dokumentów ciąży na mocodawcy, pełnomocniku, przedsiębiorcy lub prokurentcie, przy czym obowiązek ten ciąży solidarnie na obu stronach stosunku prawnego pełnomocnictwa lub prokury. Tym samym oznacza to istotną zmianę stanu prawnego, gdyż przed wejściem w życie nowej ustawy o opłacie skarbowej obowiązek w opłacie od sporządzenia dokumentu pełnomocnictwa lub prokury ciążył tylko na wystawcy dokumentu. Powstaje w związku z tym pytanie, czy zobowiązany do uiszczenia opłaty skarbowej będzie także substytutem pełnomocnika, a także aplikantem adwokackim (radcowskim). Otóż w kwestiach tych wypowiedzieć się należy pozytywnie. Co do pierwszej czynności, substytutem może być albo adwokat (art. 25 ust. 3 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze⁸), albo radca prawny (art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych⁹), albo prawnik międzynarodowy (art. 13 i art. 14 ustawy z dnia 5 lipca 2002 r. o świadczeniu przez prawników

⁸ Dz.U. z 2002 r. Nr 923, poz. 1058 z późn. zm.

⁹ Dz.U. z 2002 r. Nr 123, poz. 1059 z późn. zm.

zagranicznych pomocy prawnej w Rzeczypospolitej Polskiej¹⁰ w zw. z art. 4a ust. 1 ustawy – Prawo o adwokaturze i w zw. z art. 21 ustawy o radcach prawnych). W kwestii tej podkreślenia wymaga, że Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 14 października 2005 r., III CZP 70/05¹¹, stwierdził, iż adwokat będący pełnomocnikiem procesowym w postępowaniu cywilnym może udzielić dalszego pełnomocnictwa radcy prawnemu, przy czym uprawnienie to wywiódł z brzmienia art. 91 pkt 3 k.p.c. upoważniającego pełnomocnika procesowego (każdego) do udzielenia dalszego pełnomocnictwa procesowego adwokatom lub radcy prawnemu. Poza tym, jeżeli w spółce cywilnej, jawnej, partnerskiej lub komandytowej mogą być nie tylko adwokaci i radcowie prawni, lecz także prawnicy zagraniczni, to argumentacja *a maiori ad minus* nakazuje przyjąć taką wykładnię art. 25 ust. 3 ustawy – Prawo o adwokaturze i art. 21 ustawy o radcach prawnych, że substytutem tych pełnomocników może być też prawnik zagraniczny. Skoro w rozumieniu art. 91 pkt 3 k.p.c. substytucja jest dalszym pełnomocnictwem, to złożenie dokumentu stwierdzającego jej udzielenie (także odpisu, wypisu lub kopii) prowadzić będzie do powstania obowiązku w opłacie skarbowej. Również obowiązek ten ciążył będzie na pełnomocniku wyznaczonym z urzędu przez kierownika zespołu adwokackiego (art. 26), dziekana okręgowej rady adwokackiej (art. 37a ust. 2), dziekana okręgowej izby radców prawnych (art. 21 ust. 2), albowiem decyzje tych podmiotów stanowią upoważnienie do prowadzenia sprawy i następują na piśmie, co wiąże się ze złożeniem dokumentu odpowiadającego istocie pełnomocnictwa. Identycznie jest w odniesieniu do aplikantów adwokackich (art. 77 ust. 1 i 2) oraz radcowskich (art. 35¹ ust. 1-5) albowiem ustawy korporacyjne nazywają ten stosunek zastępstwem, a więc analogicznie jak w art. 91 pkt 3 k.p.c. Okoliczność, że w art. 35 ust. 4 ustawy o radcach prawnych ustawodawca użył określenia „z mocy wyraźnego upoważnienia radcy prawnego”, nie oznacza, że stosunek ten nie jest zastępstwem procesowym, a jego ograniczenie przedmiotowe także nie zmienia jego charakteru jako pełnomocnictwa.

¹⁰ Dz.U. Nr 126, poz. 1069 z późn. zm.

¹¹ OSNC 2006, nr 7-8, poz. 120.

W odniesieniu do prokury to obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej powstaje z chwilą zgłoszenia do sądu rejestrowego spółki jawnej (art. 26 § 2 pkt 4 w zw. z art. 30 § 1 k.s.h.), spółki partnerskiej (art. 93 § 1 w zw. z art. 30 § 1 i 41 § 1 k.s.h.), spółki komandytowej (art. 110 § 1 pkt 4 w zw. z art. 30 § 1 i 41 § 1 k.s.h.), komandytowo-akcyjnej (art. 133 § 1 pkt 7 k.s.h.), sp. z o.o. (art. 166 § 1 pkt 5), spółki akcyjnej (art. 318 § 1 pkt 7 k.s.h.).

W kwestii tej jednoznacznie wypowiada się art. 19 ust. 1 w zw. z art. 19 a i b ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym¹². Ponieważ obowiązek w opłacie skarbowej z tytułu prokury powstaje „z chwilą złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie prokury oraz złożenia odpisu, wypisu lub kopii takiego dokumentu”, to złożenie odpisu z KRS zawierającego wpis prokurenta (§ 10) nakłada także obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej i to w ilości odpowiadającej ilości stosunków prokury dokumentowanej przez ten odpis, przy czym nie ma znaczenia fakt, że chodzi o sprawy indywidualne z zakresu administracji publicznej.

Powyższa reguła dotyczy także wniosku o wpis do KRS, jeżeli dotyczyć będzie większej liczby prokurentów, a także oryginałów, odpisów, wypisów lub kopii tych dokumentów, jeżeli wynikać z nich będzie większa liczba stosunków prawnych pełnomocnictwa lub prokury. Nie ma przy tym dla powstania obowiązku w opłacie skarbowej znaczenia, czy faktycznie pełnomocnik (prokurent) w postępowaniu w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym występował (art. 6 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s.).

Z momentem powstania obowiązku w opłacie skarbowej wiąże się jeszcze obowiązek udokumentowania uiszczenia tej opłaty (§ 10 pkt 1 u.o.s. w zw. z art. 8 ust. 1 i § 3 ust. 1 i § 2 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2006 r. w sprawie dokumentowania zapłaty opłaty skarbowej oraz trybu jej zwrotu¹³). Z powołanych przepisów wynikałoby, że udokumentowanie zapłaty opłaty skarbowej przy złożeniu dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury po-

¹² Dz.U. z 2001 r. Nr 17, poz. 209 z późn. zm.

¹³ Dz.U. Nr 246, poz. 1804.

winną nastąpić z chwilą złożenia tego dokumentu lub jego odpisu, wypisu lub kopii. Można się więc zasadnie zastanawiać, czy obowiązek zapłaty został w rozporządzeniu ustalony w sposób zgodny z przepisami nowej ustawy o opłacie skarbowej (art. 1 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 6 ust. 1 pkt 4 u.o.s.). Należy jednak zwrócić uwagę na to, że § 2 pkt 2 rozporządzenia odwołuje się do przepisów szczególnych, dopuszczających możliwość rozpatrzenia wniosku, mimo nieuiszczenia należnej opłaty. Przepisami tymi są np.: art. 261 § 1-4 k.p.a., który wskazuje, że opłaty, a więc i opłata skarbową, mogą być opłacane z góry bądź z dołu. Jeżeli z góry, to organ administracji publicznej wyznaczyć powinien stronie termin do jej uiszczenia. Bezskuteczny upływ tego terminu powoduje bądź zwrot podania, bądź zaniechanie czynności. W szczególnych wypadkach opłata podlega ściągnięciu w trybie egzekucji administracyjnej. Jednakże jest to przepis postępowania administracyjnego i nie może mieć zastosowania w postępowaniach sądowych. Jednakże, moim zdaniem, w odniesieniu do opłaty skarbowej ma zastosowanie odpowiednio art. 262 § 1 zd. 1 k.p.a., na co wskazuje choćby art. 267 k.p.a. Tym samym nie można przyjąć, by rozporządzenie w tym zakresie było sprzeczne z nową ustawą o opłacie skarbowej, aczkolwiek to, że opłata skarbową także w postępowaniach sądowych może być uiszczona z góry, powinno być uregulowane jasno i przejrzysto w samej ustawie. Rzecz bowiem w tym, że sąd powszechny czy też sąd administracyjny nie stosują powołanego przepisu i nie mają obowiązku czy kompetencji do wzywania (nawet zwracania uwagi) do uzupełnienia tego braku. Mają one tylko obowiązek rejestracyjny takich faktów. Ten zaś nie obejmuje także weryfikacji prawdziwości i prawidłowości danych zawartych w dokumentach udzielających pełnomocnictwa lub prokury oraz w dowodach zapłaty opłaty skarbowej. Rozwiązaniem jest szerokie wykorzystanie do poboru tej opłaty instytucji prawnej inkasenta, którym mogłyby być tak sądy powszechne, jak i administracyjne, a także kancelarie prawnicze, banki i inne.

2.2. Przedmiotem obowiązku w opłacie skarbowej są:

a) czynności urzędowe dokonywane na podstawie zgłoszenia lub na wniosek zainteresowanego; wydawanie zezwoleń (pozwoleń, koncesji) także na wniosek zainteresowanego,

b) złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii – w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym,

c) dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia oraz zezwolenia (pozwolenia) przez podmiot inny niż organ administracji rządowej lub 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.

Jednakże zauważyć należy, że w odniesieniu do czynności urzędowych obowiązek pobierania opłaty skarbowej został rozszerzony. Obejmuje on bowiem także takie czynności, jak:

– zgoda wydawana przez organ podatkowy na podstawie przepisów prawa podatkowego (zob. art. 15 ust. 3 lit. b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁴; art. 47 ust. 3 ustawy o VAT; art. 43 ust. 4 oraz art. 59 ust. 2 ustawy z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym¹⁵; art. 18 ust. 3 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁶), przy czym powstaje wątpliwość, czy taką zgodą jest np. zarejestrowanie decyzją umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej (art. 1a ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych)¹⁷,

– wydanie duplikatu decyzji o nadaniu NIP,

– wydanie zgody na chów lub hodowlę zamkniętą zwierząt niebędących zwierzętami gospodarczymi do celów zasiedleń lub eksportu zwierzyny żywej (art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. – Prawo łowieckie¹⁸),

– wydanie decyzji stwierdzającej spełnianie uprawnień do prowadzenia szkoleń pracowników zakładów górniczych w zakresie znajomości przepisów regulujących bezpieczne wykonywanie pracy w zakładzie górniczym,

¹⁴ Dz.U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm. (dalej: ustawa o VAT).

¹⁵ Dz.U. Nr 29, poz. 257 z późn. zm.(dalej: ustawa o podatku akcyzowym).

¹⁶ Dz.U. z 2005 r. Nr 41, poz. 399 z późn. zm.

¹⁷ Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.

¹⁸ Dz.U. z 2005 r. Nr 127, poz.1066 z późn. zm.

- wydanie decyzji zatwierdzającej program przeszkolenia pracowników na stanowiskach w ruchu zakładu górniczego innych niż stanowiska kierownictwa i dozoru ruchu, które mogą zajmować osoby o szczególnych kwalifikacjach zawodowych i warunkach zdrowotnych, opracowanych dla poszczególnych stanowisk wydawanych na wniosek przedsiębiorcy lub jednostki organizacyjnej trudniącej się szkoleniem (zob. art. 74 ust. 7 i 8 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. – Prawo geologiczne i górnicze¹⁹)
- zatwierdzanie planów ruchu podziemnych zakładów górniczych, odkrywkowych zakładów górniczych lub zakładów górniczych wydobywających kopaliny otworami wiertniczymi i innych zakładów,
- nadawanie uprawnień rzeczoznawcy do spraw ruchu górniczego (zob. art. 78a ustawy – Prawo geologiczne i górnicze),
- wydanie decyzji zatwierdzającej program gospodarowania odpadami niebezpiecznymi (zob. art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r., o odpadach²⁰),
- wydanie decyzji o środowiskowych uwarunkowaniach zgody na realizację przedsięwzięcia oraz przeniesienie uprawnień z tej decyzji na rzecz innej osoby,
- wydanie decyzji zatwierdzającej instrukcję eksploatacji składowiska i przeniesienie z niej uprawnień,
- wydanie decyzji w sprawie zwolnienia od obowiązku każdorazowego zdawania odpadów i pozostałości ładunkowych przed opuszczeniem portu,
- wydanie decyzji w sprawie uznania wyrobu budowlanego za regionalny wyrób budowlany,
- udostępnianie rzeczoznawcy majątkowemu przez naczelnika urzędu skarbowego informacji zawierających dane o wartości nieruchomości,
- wydanie wypisu lub wrysu ze studium lub planu zagospodarowania przestrzennego (zob. art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym²¹),
- wydanie innych decyzji, do których mają zastosowanie przepisy kodeksu postępowania administracyjnego.

¹⁹ Dz.U. z 2005 r. Nr 228, poz. 1947 z późn. zm.

²⁰ Dz.U. Nr 62, poz. 628 z późn. zm.

²¹ Dz.U. Nr 80, poz. 717 z późn. zm.

Nowa ustawa rozszerzyła też katalog przypadków, w których pobiera się opłatę skarbową za wydawanie zaświadczeń. Dotyczą one wydania:

- świadectw dla mieszanki materiału siewnego,
- karty rejestracyjnej broni pneumatycznej lub broni pozbawionej na stałe cech użytkowych,
- Europejskiej Karty Broni Palnej,
- zaświadczenia stwierdzającego, że obiekty budowlane i urządzenia techniczne, przeznaczone do wykonywania określonej działalności gospodarczej, spełniają wymagania określone w przepisach o ochronie środowiska,
- zaświadczenia stwierdzającego, że na terenie, na którym położone jest projektowane ekologiczne gospodarstwo rolne, nie nastąpiło przekroczenie dopuszczalnych stężeń szkodliwych substancji zanieczyszczających powietrze i wodę,
- opinii potwierdzającej, że pomieszczenia dostosowane do prowadzenia działalności w zakresie konfekcjonowania lub obrotu środkami ochrony roślin i przechowywania opakowań po środkach ochrony roślin sklasyfikowanych jako bardzo toksyczne spełniają wymogi ochrony środowiska,
- zaświadczenia stwierdzającego nadanie NIP podmiotowi, który się nim posługuje (zob. art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników)²²,
- zaświadczenia potwierdzającego zidentyfikowanie określonego podmiotu na potrzeby transakcji wewnątrzwspólnotowych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju (zob. art. 97 ust. 9 i 13 ustawy o VAT),
- zaświadczenia potwierdzającego, że podatnik jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny lub zwolniony (zob. art. 96 ust. 13 ustawy o VAT),
- zaświadczenia stwierdzającego, że podatnik jest zarejestrowanym podatnikiem podatku akcyzowego (zob. art. 15 ust. 2 ustawy o podatku akcyzowym),

²² Dz.U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 z późn. zm.

– zaświadczenia potwierdzającego zwolnienie od podatku od samochodów lub potwierdzającego zapłatę tego podatku (zob. art. 103 ust. 5 ustawy o VAT).

Rozszerzeniu uległ także katalog przypadków, w których pobiera się opłatę skarbową za wydawanie zezwoleń (pozwoleń, koncesji). Zaliczono do nich także:

– pozwolenie na wprowadzenie do obrotu nawozu lub innego środka wspomagającego uprawę roślin,

– pozwolenie na nabywanie i przechowywanie materiałów wybuchowych przeznaczonych do użytku cywilnego w związku z działalnością prowadzoną w zakresie: poszukiwania, rozpoznawania i wydobywania złóż kopalin, a także bezzbiornikowego magazynowania substancji oraz składowania odpadów w górotworze, w tym w podziemnych wyrobiskach górniczych.

W odniesieniu do zezwoleń (pozwoleń, koncesji) w ustawie ograniczono obowiązek zapłaty opłaty skarbowej od zmiany zezwolenia w przypadku tych zmian, które obejmują przedłużenie terminu ważności wydanego zezwolenia lub rozszerzenie jego zakresu. W przypadku natomiast, w którym zmiana warunków wydanego zezwolenia (pozwolenia, koncesji) dotyczy kolejnego rodzaju działalności, to stawka opłaty skarbowej wynosi 100% stawki określonej dla zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Do dnia 1 stycznia 2007 r. wynosiła ona 50% stawki określonej dla zezwolenia (pozwolenia, koncesji).

2.3. Przedmiotowy zakres obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej od dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa lub prokury został w nowej ustawie także zmieniony. Przede wszystkim o obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej nie decyduje sam fakt wystawienia (sporządzenia) dokumentu stwierdzającego ustanowienie pełnomocnika, jak było wcześniej, lecz złożenie dokumentu, a więc jego użycie w jakiegokolwiek formie. Ponadto zostało objęte opłatą skarbową złożenie dokumentu stwierdzającego ustanowienie prokury oraz ich odpisy, wypisy lub kopie. Upřednio nie były objęte obowiązkiem kopie tych dokumentów. Poza tym opłacie skarbowej podlega – odmiennie niż poprzednio – i to według zasady, ile stosunków pełnomocnictwa, tyle opłat skarbowych, udzielenie pełnomocnictwa przez pracowników będących akcjonariuszami spółek,

których akcje zostały wniesione do NFI w celu reprezentowania ich na walnym zgromadzeniu tych spółek²³.

Aktualnie opłacie skarbowej podlega złożenie powyższych dokumentów wyłącznie w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym. Jeżeli chodzi o kwestię pierwszą, to użycie określenia „sprawa z zakresu administracji publicznej” sugeruje, że nie ma tu znaczenia rodzaj podmiotu, który daną sprawę rozpoznaje. Może to zatem być organ państwowy, samorządowy, zakład administracyjny lub inny podmiot wykonujący zadania zlecone z zakresu administracji publicznej²⁴. Oznacza to, że sprawy z zakresu administracji publicznej wykonuje szerszy krąg podmiotów o różnym charakterze, które tworzą tzw. aparat administracyjny, w zakres którego – obok organów administracji publicznej – wchodzi: przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, organizacje społeczne, korporacje, a nawet upoważnione osoby prywatne²⁵. Dla powstania obowiązku w opłacie skarbowej nie ma więc istotnego znaczenia podmiot, który rozstrzyga sprawę z zakresu administracji publicznej, ale charakter sprawy.

Pojęcie „postępowanie sądowe” nie zostało w ustawie zdefiniowane, aczkolwiek posługuje się nim szereg aktów prawnych. I tak o postępowaniu sądowym jest mowa w art. 1 k.p.c., wedle którego kodeks normuje postępowanie sądowe w sprawach ze stosunków z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego oraz prawa pracy, jak również w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych oraz w innych sprawach, do których przepisy tego kodeksu stosuje się z mocy ustaw szczególnych (sprawy cywilne). Tym samym wszystkie sprawy, w których ma zastosowanie kodeks postępowania cywilnego, to sprawy z zakresu postępowania sądowego. Zaliczyć do nich należy wszystkie sprawy z postępowania rozpoznawczego, zabezpieczającego, egzekucyjnego, z zapisu na sąd polubowny czy z zakresu międzynarodowego postępowania

²³ Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 13 grudnia 2002 r., LK-2444/LM/MD/2002, Biuletyn Skarbowy 2003, nr 1, s. 29.

²⁴ A. Błaż, J. Bóć, *Ustrój administracji publicznej*, [w:] *Ustrój administracji publicznej*, red. E.J. Nowacka, Warszawa 2000, s. 14-15.

²⁵ B. Kozłowska, *Organizacja administracji w Polsce*, [w:] *Prawo administracyjne, część ogólna*, red. M. Chmaj, Warszawa 2003, s. 92; Z. Ofarski, *Ustawy o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 60.

cywilnego. Postępowaniem sądowym będzie też postępowanie wszczęte na żądanie uprawnionego oskarżyciela lub innego uprawnionego podmiotu (art. 14 § 1, art. 90 § 1 k.p.k.). O postępowaniu sądowym jest też mowa w art. 1 ust. 1 dekretu z dnia 26 października 1950 r. o należnościach świadków, biegłych i stron w postępowaniu sądowym²⁶, który pojęcie to rozumie szeroko, a więc nie tylko postępowanie przed sądem, ale i innym organem wymiaru sprawiedliwości. Wydaje się w związku z tym, że nie można interpretować pojęcia „postępowanie sądowe” w sposób zawężający.

2.4. Nowa ustawa o opłacie skarbowej w art. 7 pkt 1-6 zawiera przepisy o zwolnieniach podmiotowych od opłaty skarbowej, a zwolnienia o charakterze przedmiotowym zgodnie z art. 4 u.o.s., zostały zawarte w załączniku do ustawy. Zgodnie z cz. IV załącznika zwolnieniu przedmiotowemu podlegają:

„dokumenty stwierdzające udzielenie pełnomocnictwa oraz jego odpis, wypis lub kopia:

1) poświadczony notarialnie lub przez uprawniony organ, upoważniający do odbioru dokumentów

2) w sprawach:

a) karnych, karnych skarbowych i dyscyplinarnych oraz w sprawach o wykroczenia

b) cywilnych, w których mocodawcy przysługuje zwolnienie od kosztów sądowych

3) jeżeli pełnomocnictwo udzielone jest małżonkowi, wstępnemu, zstępnemu lub rodzeństwu

4) jeżeli mocodawcą jest podmiot określony w art. 7 pkt 1-5 ustawy (zwolniony podmiotowo)”.

Przepis powyższy nie został sformułowany w sposób jasny, albowiem brak w nim przecinków, chyba że było to działanie zamierzone. Jednakże wydaje się, że w czterech punktach wyliczono odrębne przedmioty zwolnień, do których zalicza się złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa, a także jego odpisu, wypisu lub kopii:

²⁶ Dz.U. Nr 49, poz. 445 z późn. zm.

a) w sprawach dotyczących upoważnienia do odbioru dokumentów, które to upoważnienia są poświadczane notarialnie lub przez inny upoważniony organ np.: z art. 39¹ § 1 pkt 2 k.p.a. oraz § 6 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 września 2005 r. w sprawie warunków organizacyjno-technicznych doręczenia dokumentów elektronicznych podmiotom publicznym²⁷,

b) we wszystkich sprawach karnych, karnych skarbowych, dyscyplinarnych oraz w sprawach o wykroczenia, gdyż co do zasady (art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s.) są one postępowaniami sądowymi i pełnomocnictwa podlegałyby w nich opłacie skarbowej (zob. wyżej),

c) w sprawach cywilnych, o ile mocodawca jest zwolniony od kosztów sądowych,

d) gdy pełnomocnictwo (także jego odpis, wypis lub kopia) jako oryginał zostało wystawione dla małżonka, wstępnego, zstępnego lub rodzeństwa np.: art. 87 § 1 *in fine* k.p.a., art. 33 § 4 k.p.a.,

e) gdy pełnomocnictwa udzielił podmiot zwolniony ustawowo z opłat skarbowych, np. jednostka budżetowa lub jednostka samorządu terytorialnego.

Jest charakterystyczne, że zwolnieniem tym nie objęto złożenia pełnomocnictwa w postępowaniu sądownoadministracyjnym, w sytuacji gdy mocodawcy przysługuje prawo pomocy w zakresie obejmującym zwolnienie od kosztów sądowych w całości lub w części²⁸.

Przepisy prawa rozróżniają:

a) pełnomocnictwo ogólne (do czynności zwykłego zarządu),

b) pełnomocnictwo do prowadzenia czynności przekraczających zwykły zarząd,

c) pełnomocnictwo do konkretnej czynności (art. 98 k.c.).

Do tych ostatnich zalicza się np. pełnomocnictwo do udziału w przetargu (art. 977 k.p.c.) bądź do złożenia oświadczenia o wstąpieniu w związek małżeński (art. 6 § 1 k.r.o.). Zasadą jest, że pełnomocnictwo nie wymaga formy szczególnej (art. 99 § 1 k.c.), jednakże pełnomocnictwo ogólne wymaga pod rygorem nieważności formy pisemnej (art. 99 § 2 k.c.).

²⁷ Dz.U. Nr 200, poz. 1651.

²⁸ Art. 246 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.

Wszystkie te pełnomocnictwa podlegają obowiązkowi w opłacie skarbowej, przy czym momentem, w którym powstaje obowiązek w tej opłacie, jest chwila ich złożenia w organie administracji publicznej, podmiocie z art. 1 ust. 2 u.o.s. lub sądzie. Powstaje więc pytanie o obowiązek w opłacie skarbowej od pełnomocnictwa udzielonego do protokołu (art. 89 § 2 k.p.c., art. 33 § 2 k.p.a.). Wykładnia systemowa tych przepisów i art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s. nakazuje przyjąć, że skoro protokół ze zgłoszenia pełnomocnictwa jest dokumentem i to sporządzonym w sprawie odrębnej, to następuje jego złożenie do sprawy, w której pełnomocnik działa. Dlatego udzielenie pełnomocnictwa w tej formie także łączy się z obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej.

Z kolei przepisy art. 158 k.c. w zw. z art. 99 § 2 k.c. wymagają dla pełnomocnictwa rodzajowego lub szczególnego formy aktu notarialnego dla skutecznego przeniesienia własności nieruchomości przez pełnomocnika. Zatem notariusz sporządzający akt notarialny z tej czynności prawnej nie ma obowiązku badania, czy została uiszczona opłata skarbową od tej czynności. Złożenie wniosku do sądu spowoduje obowiązek uiszczenia tej opłaty i to bez względu na to, kto ten wniosek będzie składał – notariusz czy strona. Moim zdaniem obowiązkowi w opłacie skarbowej podlega także „potwierdzenie”, „zgoda” na dokonanie czynności rozporządzającej małżonka (art. 37 § 1 i § 2 k.r.o.), czynności rzekomego pełnomocnika (art. 103 § 1 k.c.). Zwrócić tu trzeba też uwagę na art. 63 § 2 k.c., zgodnie z którym: „jeżeli do ważności czynności prawnej wymagana jest forma szczególna oświadczenie obejmujące zgodę osoby trzeciej powinno być złożone w tej samej formie.”

3. Obowiązek w opłacie skarbowej w przypadku dokonywania czynności przez podmiot inny niż organ administracji rządowej lub samorządowej (art. 1 ust. 2, art. 6 ust. 1 pkt 4, art. 10, art. 11 ust. 1 u.o.s.)

3.1. Charakterystyczne dla postępowania administracyjnego jest to, że sprawy indywidualne rozpoznają nie tylko organy administracji rządowej (ministrowie, centralne organy administracji rządowej, wojewodowie działający w ich imieniu lub we własnym imieniu) inne terenowe organy administracji rządowej zespolonej i niezespolonej. Zgodnie z art. 9 pkt 3

ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o administracji rządowej w województwie²⁹, rządową administrację niezespoloną w województwie stanowią terenowe organy administracji rządowej podporządkowane właściwemu ministrowi oraz kierownicy państwowych osób prawnych i kierownicy innych państwowych jednostek organizacyjnych wykonujących zadania z zakresu administracji rządowej na obszarze województwa. Prof. A. Wróbel³⁰ zalicza do niej: 1) dowódców okręgów wojskowych, szefów wojewódzkich sztabów wojskowych, wojskowych komendantów uzupełnień, 2) dyrektorów izb skarbowych, naczelników urzędów skarbowych, dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, 3) dyrektorów okręgowych urzędów górniczych i specjalistycznych urzędów górniczych, 4) dyrektorów okręgowych urzędów miar i naczelników obwodowych urzędów miar, 5) dyrektorów okręgowych urzędów probierczych i naczelników obwodowych urzędów probierczych, 6) dyrektorów regionalnych zarządów gospodarki wodnej, 7) dyrektorów izb celnych i naczelników urzędów celnych, 8) dyrektorów urzędów morskich, 9) dyrektorów urzędów statystycznych, 10) dyrektorów urzędów żeglugi śródlądowej, 11) komendantów oddziałów Straży Granicznej, komendantów strażnic oraz komendantów granicznych placówek kontrolnych i dywizjonów Straży Granicznej, 12) okręgowych inspektorów rybołówstwa morskiego, 13) państwowych inspektorów sanitarnych, 14) powiatowych oraz granicznych lekarzy weterynarii, 15) wojewódzkich inspektorów transportu drogowego.

Z kolei do organów administracji rządowej zespolonej zgodnie z art. 23 ust. 3 powyższej ustawy zalicza np.: 1) wojewódzkich i powiatowych inspektorów nadzoru budowlanego, 2) wojewódzkich inspektorów nadzoru geodezyjnego i kartograficznego oraz geodetów powiatowych, 3) kuratorów oświaty, 4) wojewódzkich inspektorów farmaceutycznych, 5) wojewódzkich inspektorów ochrony roślin, 6) wojewódzkich konserwatorów zabytków, 7) wojewódzkich inspektorów ochrony środowiska, 8) komendantów wojewódzkich i komendantów powiatowych policji,

²⁹ Dz.U. Nr 80, poz. 872 z późn. zm.

³⁰ A. Wróbel, [w:] M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Kraków 2005, s. 67.

9) wojewódzkich inspektorów inspekcji handlowej, 10) państwową straż rybacką.

Do podmiotów będących organami administracji samorządowej zaliczyć z kolei należy: 1) ustawowo określone organy gmin, a więc radę gminy, wójta, (burmistrza, prezydenta miasta), a także organy wykonawcze jednostek pomocniczych oraz gminne jednostki organizacyjne (wyodrębnione i niewyodrębnione), 2) ustawowo określone organy powiatu: radę powiatu, zarząd, starostę, powiatowego inspektora nadzoru budowlanego, komendanta powiatowego straży pożarnej, komendanta powiatowego policji, 3) sejmik województwa, zarząd województwa, marszałka województwa.

3.2. Tym samym dokonanie czynności urzędowej, wydanie zaświadczenia oraz zezwolenia (pozwolenia) przez podmiot inny niż wyżej wymienione organy administracji rządowej i samorządowej i to tylko 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, spowoduje powstanie obowiązku w opłacie skarbowej. Do tych innych podmiotów zaliczyć należy te, które z mocy prawa załatwiają sprawy administracyjne, np.:

- a) państwowe szkoły wyższe³¹,
- b) przedsiębiorstwa państwowe, banki państwowe,
- c) komunalne jednostki organizacyjne, bez względu na to, czy posiadają osobowość prawną, czy nie,
- d) powiatowe jednostki organizacyjne i wojewódzkie jednostki organizacyjne,
- e) organizacje społeczne (partie polityczne, stowarzyszenia i organizacje o statusie zbliżonym do partii politycznych, związki zawodowe i społeczno-zawodowe, organizacje rolników, związki wyznaniowe),
- f) organizacje zawodowe (społeczno-zawodowe organizacje rolników),
- g) organizacje samorządowe (studenckie, uczniowskie, rolnicze, podmiotów gospodarczych, rzemieślnicze, lekarskie, lekarzy weterynarii,

³¹ Postanowienie NSA z dnia 12 czerwca 1992 r., SAB/Po 41/91 (OSP 1994, nr 4, poz. 69) z głosa J. Homplewicza.

aptekarskie, pielęgniarek i położnych, biegłych rewidentów, adwokatów, radców prawnych, notariuszy, rzeczników patentowych itp.),

h) organizacje spółdzielcze,

i) inne organizacje społeczne (stowarzyszenia).

Z kolei sprawy administracyjne załatwiają z mocy porozumień (podstawa ustawowa) także inne podmioty, np. wskazane w: art. 8 ust. 2 i 2a ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym³², art. 5 ust. 1-4 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym³³, art. 8 ust. 2-4 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa³⁴, art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o lasach³⁵, art. 5 pkt 4 i 5 ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju³⁶, art. 82a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane³⁷.

W tej grupie podmiotów znajdują się niewątpliwie organizacje samorządu notarialnego, a mianowicie izby notarialne i Krajowa Rada Notarialna. Organami izby notarialnej są walne zgromadzenie notariuszy izby i rada izby notarialnej. Przykładem decyzji wydanej przez radę izby notarialnej jest art. 35 pkt 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie³⁸. Podlegać ona będzie opłacie skarbowej w kwocie 10 zł (cz. I, poz. 53 załącznika). Także wydawanie zaświadczeń przez organy samorządu notarialnego podlegać będzie opłatom skarbowym. Wszak organy te prowadzą różnego rodzaju rejestry i ewidencje, z których osoby zainteresowane mogą otrzymywać zaświadczenia. W tym zakresie nie stosuje się – bo dotyczy on innego zagadnienia – art. 96, art. 111 pr. o not. Wydanie takiego zaświadczenia podlega opłacie skarbowej zgodnie z cz. II poz. 21 załącznika.

Złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa (odpisu, wypisu lub kopii) w organie samorządu notarialnego również podlegać będzie opłacie skarbowej. Tym samym organy samorządu notarialnego zgodnie z art. 11 ust. 1 u.o.s., które mieszczą się w pojęciu innego

³² Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.

³³ Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.

³⁴ Dz.U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.

³⁵ Dz.U. z 2000 r. Nr 56, poz. 679 z późn. zm.

³⁶ Dz.U. Nr 227, poz. 1658.

³⁷ Dz.U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.

³⁸ Dz.U. z 2002 r. Nr 42, poz. 369 z późn. zm.

podmiotu, o którym mowa w art. 1 ust. 2 u.o.s. powinny prowadzić rejestr i przekazywać z niego informacje o przypadkach nieuiszczenia należnej opłaty skarbowej od dokonanych czynności urzędowych. Informację przekazuje się tylko o przypadkach nieuiszczenia tej opłaty skarbowej.

4. Sposób poboru opłaty skarbowej

Nowa ustawa o opłacie skarbowej postanawia, że płaci się ją gotówką lub bezgotówkowo na rachunek organu podatkowego. To oznacza, że nie można już od 1 stycznia 2007 r. płacić jej znakami opłaty skarbowej. Okoliczność zaś, że opłatę skarbową uiszczono w formie zniesionych znaków, przesądzałyby o nieskuteczności tej czynności. Rozwiązanie to ocenić należy pozytywnie, gdyż uregulowany w przepisach dotychczasowych sposób naklejania (reguła) znaków opłaty skarbowej był pracochłonny, czasochłonny i przez to przestarzały. Poza tym uniemożliwiał uiszczanie tych opłat w formie elektronicznej. Inną kwestią jest to, czy brak w nowej ustawie o opłacie skarbowej przepisów przejściowych umożliwiających wykorzystanie w bankach, kancelariach prawniczych nagromadzonych zapasów znaków tej opłaty jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP.

4.1. Zasadą jest pobór opłaty skarbowej w drodze techniki zwanej samoobliczeniem podatkowym, kiedy, podobnie jak w przypadku postępowania podatkowego z udziałem płatnika, zobowiązanie podatkowe powstaje bez dokonania wymiaru podatkowego, a więc z mocy prawa. Wówczas to podatnik sam ustala, czy i w jakim zakresie podlega obowiązkowi podatkowemu, oblicza wysokość zobowiązania podatkowego (opłaty skarbowej) i dokonuje wpłaty na rzecz właściwego organu³⁹. Zastosowanie tej techniki w przypadku opłaty skarbowej, z uwagi na nieskomplikowany przedmiot, z którym wiąże się obowiązek jej uiszczenia, kwotowe stawki, brak odliczeń, było jak najbardziej uzasadnione.

Jednakże ustawodawca dopuścił możliwość wprowadzenia poboru opłaty skarbowej w drodze inkasa, przy czym zarządzenie o tym sposobie

³⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe...*, Warszawa 1996, s. 134.

poboru może wydać rada gminy uchwałą. Wówczas akt ten powinien wyznaczać inkasentów i określać wysokość ich wynagrodzenia za inkaso. W związku z tym uregulowaniem aktualne jest w tym zakresie stanowisko zawarte w tezie wyroku NSA⁴⁰, iż „nie budzi wątpliwości istnienie po stronie rady gminy uprawnienia do określenia (wskazania) inkasentów do dokonywania poboru podatku leśnego, rolnego i od nieruchomości od osób fizycznych, a także do ustalania ich wynagrodzenia, natomiast rada ta nie posiada uprawnienia do nałożenia na wyznaczonych inkasentów dodatkowego obowiązku składania oświadczeń o odpowiedzialności materialnej oraz zastrzeżenia dla organu podatkowego możliwości zażądania poręczenia finansowego i zastrzeżenia rygoru zmiany inkasenta w przypadku niespełnienia tych warunków. Uchwała w sprawie zarządzenia poboru podatków w drodze inkasa, określenia inkasentów oraz wysokości wynagrodzenia za inkaso jest aktem prawa miejscowego, zawierającym przepisy powszechnie obowiązujące na terenie gminy. Nie można przyjąć, iż jest ona adresowana wyłącznie do osób wyznaczonych na inkasentów. Mieszkańcy gminy mają prawo wiedzieć, kto jest upoważniony do pobierania podatków i w istocie uchwała do tych wszystkich mieszkańców jest skierowana; nie jest ona aktem administracyjnym skierowanym do indywidualnie oznaczonego podmiotu w konkretnej sprawie, lecz aktem normatywnym skierowanym do nieokreślonego z góry kręgu osób, bez względu na to, jakiej faktycznie liczby tych osób będzie dotyczyła”.

Obowiązkiem organów administracji rządowej i samorządowej oraz podmiotów z art. 1 ust. 2 u.o.s. – a więc nie dotyczy on sądów, bo te nie są organami administracyjnymi – jest dokonywanie adnotacji o zapłacie opłaty skarbowej, zwolnieniu lub wyłączeniu obowiązku zapłaty od dokonanych przez nie czynności urzędowych, wydanych zaświadczeń i zezwoleń (pozwoleń, koncesji). W związku z powyższym powstaje pytanie o konsekwencje prawne błędnej „decyzji” w zakresie zwolnienia czy wyłączenia obowiązku oraz jej skutki prawne. Wydaje się, że skoro organ ten nie występuje tu w roli ani inkasenta, ani płatnika, to tego rodzaju

⁴⁰ Wyrok z dnia 26 października 2001 r., SA/Rz 1622/01, *Finanse Komunalne* 2002, nr 2, s. 60.

adnotacja nie wyłącza obowiązku zapłaty opłaty skarbowej, gdyby „decyzja” organu była błędna, a w stosunku do osoby winnej można byłoby wyciągnąć tylko konsekwencje dyscyplinarne, ale już nie karno-skarbowe.

4.2. Ustawa dopuszcza także zwrot opłaty skarbowej od:

– dokonania czynności urzędowej – jeżeli mimo jej zapłacenia czynności nie dokonano,

– wydania zaświadczenia lub zezwolenia (pozwolenia, koncesji) – jeżeli mimo niezapłacenia nie wydano zaświadczenia lub zezwolenia (pozwolenia, koncesji).

Nie jest jasne, dlaczego nie przewidziano zwrotu opłaty skarbowej od złożenia pełnomocnictwa lub prokury, skoro obowiązek uiszczenia tej opłaty następuje z góry. Można przypuszczać, że opłatę wówczas uiszczoną można zawsze wykorzystać w innej sprawie, składając inne pełnomocnictwo, np. gdy poprzednie wypowiedziano przed złożeniem pełnomocnictwa w sprawie. Warunkiem jednak byłoby to, że wpłaty dokonano na imię i nazwisko pełnomocnika (prokurenta). Obowiązek w opłacie skarbowej ciąży przecież solidarnie na mocodawcy, pełnomocniku, przedsiębiorcy lub prokurencie.

Obowiązuje przy tym wyłącznie tryb zwrotu na wniosek, zaś po upływie 5 lat od dnia zapłaty opłaty skarbowej obowiązek jej zwrotu wygasa. Oznaczałoby to, że obowiązek zwrotu wygaśnie także wówczas, gdy zezwolenie (pozwolenie, koncesja) zostałoby uchylone po upływie 5 lat od dnia uiszczenia opłaty.

Do zwrotu opłaty skarbowej stosuje się odpowiednio przepisy art. 76 (zaliczenie z urzędu na poczet zaległości podatkowych), art. 76a (postanowienie o zaliczeniu zwrotu opłaty), art. 77b (sposób zwrotu i dzień zwrotu), art. 80 (wygaśnięcie prawa do zwrotu opłaty skarbowej) ustawy z dnia 29 sierpnia 1999 r. – Ordynacja podatkowa⁴¹.

4.3. Właściwość rzeczową organów podatkowych w sprawach opłaty skarbowej określono w art. 12 ust. 1 u.o.s. Zgodnie z nim, organem tym jest wójt lub burmistrz (prezydent miasta).

⁴¹ Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.

Z kolei organem właściwym miejscowo w sprawach opłaty skarbowej będzie:

– od dokonania czynności urzędowej, wydania zaświadczenia oraz zezwolenia (pozwolenia, koncesji) – organ właściwy ze względu na siedzibę organu lub podmiotu, który dokonał czynności urzędowej albo wydał zaświadczenie lub zezwolenie (pozwolenie, koncesje),

– od złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury oraz jego odpisu (wypisu, kopii) – organ właściwy ze względu na miejsce złożenia dokumentu.