

Dr Andrzej Michór
Uniwersytet Opolski

Kilka uwag o opłacie skarbowej od pełnomocnictwa

I. Regulacje ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej¹ mimo upływu kilku lat od jej wejścia w życie nadal budzą wiele kontrowersji związanych m.in. z problemem konieczności uiszczenia takich opłat od pełnomocnictw. Pomijając kwestię aksjologicznej zasadności utrzymania w tym zakresie opłat skarbowych², nie sposób nie zwrócić uwagi na wadliwe i niejasne sformułowanie przepisów ustawy, sprzeczne z unormowaniami innych aktów prawnych.

¹ Dz.U. Nr 225, poz. 1635 ze zm. (dalej: u.o.s.).

² W pełni podzielam pogląd R. Skwarło, który wskazał, że w zakresie przedmiotowym ustawy zdecydowanie krytycznie należy ocenić pozostawienie dokumentów stwierdzających udzielenie pełnomocnictwa pomimo rezygnacji z pobierania opłaty od weksli i dokumentów stwierdzających udzielenie poręczenia, a więc czynności *stricte* cywilnoprawnych. Autor trafnie podniósł, że pełnomocnictwo to także czynność cywilnoprawna, żaden organ administracji publicznej nie bierze udziału w tej czynności i nie ponosi dodatkowych kosztów z tytułu udziału pełnomocnika w postępowaniu sądowym lub administracyjnym. Zwrócił uwagę na fakt, że beneficjent dochodów z opłaty skarbowej od pełnomocnictwa został wskazany dość przypadkowo, zaś projektodawca w uzasadnieniu do projektu ustawy sam napisał: „Drugi etap [procesu reformy opłaty skarbowej], realizowany przez niniejszy projekt, zakłada ograniczenie przedmiotu opłaty skarbowej wyłącznie do czynności wykonywanych przez organy administracji publicznej oraz zapewnienie ekwiwalentności tej opłaty (ściślejsze powiązanie jej wysokości z pracochłonnością i kosztami, które powstają po stronie organu administracji publicznej, który wykonuje czynności podlegające opłacie skarbowej)”. W konkluzji autor podniósł, że pobieranie opłaty skarbowej od czynności złożenia dokumentu pełnomocnictwem jest zupełnie sprzeczne z założeniem wyartykułowanym w uzasadnieniu do projektu ustawy. R. Skwarło, *Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Oficyna 2008, teza 8 do art. 1. Nie sposób w tym miejscu

Tymczasem powyższe kwestie mają istotne znaczenie dla notariuszy w kontekście unormowania art. 84 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³, zgodnie z którym m.in. notariusze są obowiązani sporządzać i przekazywać właściwym organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego. Regulacje te odnoszą się również do opłaty skarbowej z uwagi na przepis art. 2 § 1 pkt 3 ord. podat.

Stosownie do art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s. opłacie skarbowej podlega złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii – w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym. Powyższe unormowanie należy przy tym rozpatrywać łącznie z częścią IV załącznika do ustawy – wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawek tej opłaty oraz zwolnienia. Jako przedmiot opłaty skarbowej wskazuje ona dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa lub prokury oraz jego odpis, wypis lub kopię – od każdego stosunku pełnomocnictwa (prokury). Jednocześnie w załączniku wskazano zwolnienia od opłaty skarbowej w stosunku do dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa oraz jego odpisu, wypisu lub kopii, poświadczonego notarialnie lub przez uprawniony organ, upoważniającego do odbioru dokumentów; w spra-

nie zwrócić uwagi na fakt, że w przedmiotowym zakresie opłata skarbowa ma charakter – w istocie – podatku, bowiem ewidentnie nie jest związana z wzajemnym obliczalnym i konkretnym świadczeniem ze strony państwa, czyli z ekwiwalentem (por. uzasadnienie wyroku WSA w Poznaniu z dnia 27 stycznia 2010 r., III SA/Po 608/09 (Lex nr 554214) *a contrario*). W tym miejscu należy zwrócić przy tym uwagę na podnoszone w orzecznictwie założenie, że danina ta ma mieć charakter odpłatny, czyli stanowić formę ekwiwalentnego świadczenia za działania organów, którym złożono określony dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa lub prokury. Zob. uzasadnienie wyroku WSA w Warszawie z 28 marca 2008 r., III SA/Wa 2020/07 (Lex nr 37374). Trudno jednak wskazać, jakie to czynności organy w sprawie z zakresu administracji publicznej bądź sądy mają wykonywać w związku ze złożeniem dokumentu pełnomocnictwa bądź prokury, poza sprawdzeniem jego poprawności i wiarygodności. Co więcej – czynność organu w postaci przyjęcia ustnie złożonego pełnomocnictwa do protokołu (art. 33 § 2 k.p.a., art. 89 § 2 k.p.c.), jest nieodpłatna (por. J. D r o s i k, *Pełnomocnictwo i opłata skarbowa od pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym*, Administracja 2007, nr 4, s. 114 i nast.). Wydaje się zatem, że w powyższym zakresie opłata skarbowa pełni w istocie funkcje li tylko fiskalne.

³ Tekst jedn.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm. (dalej: ord. podat.).

wach: karnych, karnych skarbowych i dyscyplinarnych oraz w sprawach o wykroczenia, cywilnych, w których mocodawcy przysługuje zwolnienie od kosztów sądowych, jeżeli pełnomocnictwo udzielane jest małżonkowi, wstępnemu, zstępnemu lub rodzeństwu, jeżeli mocodawcą jest podmiot określony w art. 7 pkt 1-5 ustawy, jeżeli dotyczy podpisywania deklaracji podatkowych składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W kontekście powyższego na uwagę zasługują rozważania P. Stanisławiszyna, który w świetle wskazanych wyżej unormowań zwrócił uwagę na fakt, że obecnie występuje zasadnicza różnica pomiędzy treścią zawartą w ustawie w odniesieniu do opłaty skarbowej od pełnomocnictwa a treścią załącznika zawierającego wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawki tej opłaty oraz zwolnienia, bowiem ustawodawca w art. 1 u.o.s. nie doprecyzował, iż dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa lub prokury oraz jego odpis, wypis lub kopia odnosi się w zakresie obowiązku zapłaty opłaty skarbowej do każdego stosunku pełnomocnictwa (prokury), tak jak czyni to już ustawodawca w załączniku do ustawy. W konkluzji P. Stanisławiszyn stwierdził, że w przypadku wątpliwości w ramach procesu wykładni pierwszeństwo należy dać przepisom zawartym w art. 1 u.o.s.⁴

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na fakt, że przepisy komentowanej ustawy nie zawierają definicji dokumentu, podobnie jak przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, kodeksu postępowania karnego i kodeksu postępowania cywilnego. Na ogół przyjmuje się, że dokumentami są akty pisemne, stanowiące wyrażenie określonych myśli lub wiadomości⁵.

II. Dla określenia zakresu przedmiotowego pojęcia „pełnomocnictwo” należy odwołać się do unormowań prawa cywilnego, administracyjnego i karnego, przede wszystkim proceduralnych. Wskazuje się, że opłacie

⁴ P. Stanisławiszyn, *Oplata skarbowa w zakresie pełnomocnictwa jako przykład zlej legislacji w prawie finansowym*, [w:] *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, red. J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc, Lublin 2007, s. 287 i nast.

⁵ Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, teza 2 do art. 1.

skarbowej powinny podlegać wszelkiego rodzaju pełnomocnictwa, a także ich odpisy, wypisy lub kopie, udzielone zarówno do dokonywania czynności prawnych, jak i czynności faktycznych⁶.

Zgodnie z art. 96 k.c. umocowanie do działania w cudzym imieniu może opierać się na ustawie (przedstawicielstwo ustawowe) albo na oświadczeniu reprezentowanego (pełnomocnictwo). Wedle art. 98 k.c. pełnomocnictwo ogólne obejmuje umocowanie do czynności zwykłego zarządu. Do czynności przekraczających zakres zwykłego zarządu potrzebne jest pełnomocnictwo określające ich rodzaj, chyba że ustawa wymaga pełnomocnictwa do poszczególnej czynności. Natomiast w myśl art. 99 § 1 k.c., jeżeli do ważności czynności prawnej potrzebna jest szczególna forma, pełnomocnictwo do dokonania tej czynności powinno być udzielone w tej samej formie⁷. Stosownie do art. 99 § 2 k.c. pełnomocnictwo ogólne powinno być pod rygorem nieważności udzielone na piśmie. Zasadą jest zatem, że pełnomocnictwo może być skutecznie udzielone ustnie i w sposób dorozumiany (*per facta concludentia*)⁸. Wyjątek sprowadza się do wymagania zachowania formy szczególnej, czyli zwykłej formy pisemnej i notarialnej. Przyjęta bowiem została w kodeksie cywilnym zasada identyczności formy czynności prawnej i odnoszącego się do niej pełnomocnictwa (zob. art. 73 § 2 k.c., 158 k.c. i 159 k.c.)⁹. Oczywiście we wszystkich sytuacjach, w których pełnomocnictwo zostało udzielone ustnie, brak podstaw dla konstruowania obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej.

⁶ *Tamże*.

⁷ Jako wyjątki można wskazać m.in. regulacje art. 1018 § 3 k.c., który wymaga dla pełnomocnictwa do złożenia oświadczenia o przyjęciu lub o odrzuceniu spadku formy pisemnej z podpisem urzędowo poświadczonym; art. 243 § 2 oraz art. 412¹ § 2 k.s.h., które wymagają, by pełnomocnictwo do udziału w zgromadzeniu wspólników bądź w walnym zgromadzeniu, a także do wykonywania prawa głosu zostało udzielone na piśmie pod rygorem nieważności. Szczególna forma jest również wymagana dla pełnomocnictwa do dokonania czynności prawnej, dla której forma szczególna pod rygorem nieważności została zastrzeżona przez strony w umowie (*pactum de forma* – art. 76 k.c.). Szerzej – por. K. K o p a c z y Ń s k a - P i e c z n i a k, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. I: *Część ogólna*, red. A. Kidyba, Lex 2009, teza 1 do art. 99.

⁸ Por. uzasadnienie wyroku SA w Katowicach z 3 lipca 1992 r., I ACr 323/92 (OSA 1993, nr 7, poz. 47).

⁹ K. P i a s e c k i, *Kodeks cywilny. Komentarz*. Księga pierwsza: *Część ogólna*, Kraków 2003, komentarz do art. 99.

Przechodząc do unormowań proceduralnych, w pierwszym rzędzie należy odwołać się do przepisów kodeksu postępowania cywilnego. Zgodnie z art. 89 § 1 k.p.c. pełnomocnik jest obowiązany przy pierwszej czynności procesowej dołączyć do akt sprawy pełnomocnictwo z podpisem mocodawcy lub wierzytelny odpis pełnomocnictwa¹⁰. Adwokat, radca prawny, rzecznik patentowy, a także radca Prokuratorii Generalnej Skarbu Państwa mogą sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie. Sąd może w razie wątpliwości zażądać urzędowego poświadczenia podpisu strony. Wedle art. 89 § 2 k.p.c. w toku sprawy pełnomocnictwo może być udzielone ustnie na posiedzeniu sądu przez oświadczenie złożone przez stronę i wciągnięte do protokołu.

Stosownie do art. 32 k.p.a. strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Wedle art. 33 § 2 k.p.a. pełnomocnictwo powinno być udzielone na piśmie lub zgłoszone do protokołu. W myśl § 3 tego artykułu pełnomocnik dołącza do akt oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa. Adwokat, radca prawny, rzecznik patentowy, a także doradca podatkowy mogą sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie. Organ administracji publicznej może w razie wątpliwości zażądać urzędowego poświadczenia podpisu strony. Urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa może zostać sporządzony przez notariusza, jak również przez organ prowadzący postępowanie (albo też uwiarygodniony przez niego) lub organ udzielający pomocy prawnej na podstawie art. 52 k.p.a. Przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, co do zasady, nie wymagają natomiast urzędowego poświadczenia na pełnomocnictwie podpisu strony¹¹.

W myśl art. 83 § 2 k.p.k. upoważnienie do obrony może być udzielone na piśmie albo przez oświadczenie do protokołu organu prowadzącego

¹⁰ Art. 89 § 1 zd. 1 k.p.c. nie stosuje się przy tym w przypadku dokonania czynności procesowej w elektronicznym postępowaniu upominawczym, jednak pełnomocnik powinien powołać się na pełnomocnictwo, wskazując jego datę, zakres oraz okoliczności wymienione w art. 87 k.p.c.

¹¹ A. Ma t a n, [w:] G. Ł a s z c z y c a, A. M a r t y s z, A. M a t a n, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. I: *Komentarz do art. 1-103*, Lex 2010, teza II. 3 do art. 33.

postępowanie karne. Przepis ten stosuje się odpowiednio do pełnomocnika strony innej niż oskarżony (art. 88 k.p.k.). Art. 83 k.p.k. znajduje odpowiednie zastosowanie również w postępowaniu w sprawach o wykroczenia w stosunku do obrońcy obwinionego (art. 24 k.p.w.) oraz do pełnomocnika (art. 30 k.p.w.). Jednocześnie w tym miejscu należy zwrócić uwagę na fakt, że stosownie do części IV. poz. 2a załącznika do ustawy wprowadzono zwolnienie od opłaty skarbowej od pełnomocnictw w sprawach karnych, karnych skarbowych i dyscyplinarnych oraz w sprawach o wykroczenia. Tym samym decydujące znaczenie dla określenia treści pojęcia „pełnomocnictwo” mają unormowania cywilno- i administracyjnoprawne.

Odnosząc powyższe unormowania do regulacji art. 1 ust. 1 pkt 2 u.o.s., nie sposób nie zwrócić uwagi na fakt, że o ile odpisy bądź wypisy pełnomocnictwa będą miały w świetle wyżej wskazanych ustaw moc prawną, to trudno wskazać sytuacje, w których skutki prawne wywoływać będzie kopia pełnomocnictwa nieposiadająca waloru odpisu bądź wypisu. Tymczasem obciążenie publicznoprawne w postaci konieczności uiszczenia opłaty skarbowej powstaje jedynie wówczas, gdy spełnione są łącznie dwa warunki – zaistnieje udzielenie pełnomocnictwa oraz dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa zostanie złożony w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym¹². O ile w sytuacji złożenia kopii pełnomocnictwa pierwszy warunek może być spełniony, to nie sposób uznać, aby niewierzytelna kopia stwierdziła ustanowienie pełnomocnika.

W mojej ocenie niedopuszczalne jest konstruowanie obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej w przypadkach, gdy w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym składana jest kopia pełnomocnictwa niewywołująca skutków prawnych w postaci wykazania istnienia stosunku pełnomocnictwa¹³. Przyjęcie odmiennej wykładni prowadzi bowiem nie tylko do absurdów w postaci – w istocie – opodatkowania czynności niewywołującej skutków prawnych, ale również

¹² Zob. pismo Ministra Finansów z dnia 29 sierpnia 2007 r., PL-835/209/JB/07/ST-795, Biuletyn Skarbowy 2007, nr 5.

¹³ Na konieczność wywołania skutków prawnych w postaci stwierdzenia istnienia pełnomocnictwa, czyli potwierdzenia tego faktu w odniesieniu do prokury, powołał się WSA w Rzeszowie. Por. odpowiednio uzasadnienie wyroku WSA w Rzeszowie z dnia

do podwójnego obciążenia podatników w sytuacji, gdy w toku postępowania złożyli kopię pełnomocnictwa, a następnie – na wezwanie organu administrującego bądź sądu – oryginał bądź należycie sporządzony odpis bądź wypis pełnomocnictwa. Co wymaga podkreślenia, sytuacje takie występują nagminnie. Tymczasem wówczas w aktach sprawy znajdują się dwa dokumenty, które mogą pociągać za sobą konieczność uiszczenia opłaty skarbowej. Innym rozwiązaniem powyższego problemu jest uznanie, że z uwagi na fakt, iż w załączniku do ustawy wskazuje się, że opłata liczona jest od każdego stosunku pełnomocnictwa (prokury), powstał obowiązek uiszczenia tylko jednej opłaty, chociaż w aktach złożono dwa dokumenty odnoszące się do tego samego stosunku pełnomocnictwa.

III. Niezależnie od powyższego należy rozważyć, czy opłata skarbo-
wa w związku z toczącymi się postępowaniami sądowymi bądź admini-
stracyjnymi należna jest jedynie od pełnomocnictw „procesowych”
związanych z tymi postępowaniami, czy też konieczne jest jej uiszczenie
również od pełnomocnictw materialnoprawnych wpadkowo składanych
w ich toku. Sytuacje takie najczęściej występują w postępowaniach
cywilnych o nadanie klauzuli wykonalności bankowym tytułom egzeku-
cyjnym (zob. art. 97 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo ban-
kowe¹⁴), gdy do wniosku o nadanie klauzuli dołączany jest bankowy tytuł
egzekucyjny oraz pełnomocnictwa materialnoprawne osób, które podpi-
sały tytuł, niezależne od pełnomocnictwa osób, które reprezentują bank
w sprawie.

W mojej ocenie brak podstaw do konstruowania w takich przypad-
kach obowiązku publicznoprawnego, bowiem ustawa o opłacie skarbo-
wej wiąże konieczność uiszczenia opłaty w sytuacjach złożenia pełnomoc-
nictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii „w sprawie”,
a zatem wiąże ten obowiązek z umocowaniem do reprezentowania mo-
codawcy w danym postępowaniu. Pełnomocnictwo materialnoprawne
takiego upoważnienia nie zawiera.

3 lipca 2008 r., I SA/Rz 341/08 (Lex nr 482085). Chodzi tutaj zatem o możliwość skutecznego wylegitymowania się przez pełnomocnika przed sądem bądź organem administacji publicznej.

¹⁴ Tekst jedn.: Dz.U. z 2002 r. Nr 72, poz. 665 ze zm.

Na funkcjonalne powiązanie obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej z umocowaniem do reprezentowania mocodawcy zwraca się uwagę także w orzecznictwie w kontekście opłat skarbowych od stosunków prokury, podnosząc, że „ustanowiony przez spółkę prokurent w celu ujawnienia udzielonej mu prokury może skutecznie posługiwać się odpisem z Krajowego Rejestru Sądowego bądź uchwałą Zarządu Banku o udzieleniu prokury. W przypadku gdy prokurent posługuje się uchwałą Zarządu Banku, a odpis z KRS składa tylko w celu potwierdzenia faktu ujawnienia prokury w rejestrze, wówczas opłacie skarbowej będzie podlegała jedynie złożona uchwała Zarządu Banku stwierdzająca udzielenie prokury. Natomiast w sytuacji, gdy prokurent w celu wykazania udzielonej mu prokury posługuje się tylko odpisem z KRS, jest zobowiązany do uiszczenia opłaty skarbowej od tego dokumentu.”¹⁵ W konsekwencji opłacie skarbowej podlega złożenie określonym organom dokumentu pełnomocnictwa lub prokury, ich odpisów, wypisów czy kopii, wyłącznie w celu wykazania umocowania pełnomocnika czy prokurenta, którzy mają działać w danym postępowaniu przed tymi organami¹⁶. Istoty jest zatem cel składania dokumentu zawierającego pełnomocnictwo, a nie tylko jego treść.

IV. Swego czasu pewne wątpliwości budziła kwestia publicznoprawnych skutków udzielenia aplikantowi adwokackiemu upoważnienia do zastępowania adwokata na podstawie art. 77 ustawy z 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze¹⁷. Zgodnie z tym przepisem po sześciu miesiącach aplikacji adwokackiej aplikant adwokacki może zastępować adwokata tylko przed sądem rejonowym, organami ścigania, organami państwowymi, samorządowymi i innymi instytucjami. Po roku i sześciu miesiącach aplikacji adwokackiej aplikant adwokacki może także zastępować adwokata przed innymi sądami, z wyjątkiem Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Stanu. Analogiczną regulację zawiera w stosunku do aplikant-

¹⁵ Zob. uzasadnienie wyroku WSA w Warszawie z 28 marca 2008 r., III SA/Wa 2020/07 (Lex nr 373747).

¹⁶ Zob. tamże oraz uzasadnienie wyroku WSA w Rzeszowie z 3 lipca 2008 r., I SA/Rz 341/08 (Lex nr 482085). por. również P. C z e r s k i, A. H a n u s z, *Oplata skarbowa od pełnomocnictwa*, Prawo i Podatki 2007, nr 4, s. 3 i nast.

¹⁷ Tekst jedn.: Dz.U. z 2009 r. Nr 146, poz. 1188 ze zm.

tów radcowskich art. 35¹ ust. 1-2 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych¹⁸.

Obecnie dominuje stanowisko, zgodnie z którym nie powstaje wówczas obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej, gdyż nie jest to pełnomocnictwo w rozumieniu przepisów kodeksu postępowania cywilnego, jak również ustawy o opłacie skarbowej. Wskazuje się, że prawodawca wyraźnie rozróżnia dalsze pełnomocnictwo (substytucję), o którym także mowa w art. 91 pkt 3 k.p.c., od zastępstwa adwokatów i radców prawnych sprawowanego przez aplikanta. Podnosi się, że oprócz względów normatywnych za wyraźnym oddzieleniem substytucji od zastępstwa przemawiają także racje systemowe i konstrukcyjne. Udzielenie dalszego pełnomocnictwa powoduje bowiem, że substytutą oraz stroną łączy taki sam stosunek, jaki łączy stronę i pełnomocnika. Wystawienie substytucji oznacza zatem, że strona ma dwóch (lub więcej) równorzędnych pełnomocników procesowych, z czego wynikają dalsze konsekwencje, zarówno procesowe (np. w zakresie doręczeń), jak i materialnoprawne (np. w zakresie odpowiedzialności obligacyjnej wobec mocodawcy). Tymczasem w wypadku zastępstwa przez aplikanta zastępca nie uzyskuje statusu pełnomocnika procesowego, gdyż działa jedynie za pełnomocnika (w jego imieniu) i nigdy – jak substytut – nie wchodzi w jego miejsce. Aplikant zastępuje adwokata (radcę prawnego), który udzielił mu upoważnienia i jakkolwiek jego czynności wywołują skutek wobec strony, to jednak nie dlatego, że jest jej pełnomocnikiem, lecz dlatego, że działa w imieniu pełnomocnika. Nadto między stroną a zastępcą adwokata nie powstaje węzeł prawny, jaki zazwyczaj poprzedza udzielenie pełnomocnictwa procesowego, w związku z czym zastępca w zasadzie nie ponosi wobec strony odpowiedzialności obligacyjnej; ponosi ją wyłącznie wobec swego mocodawcy¹⁹.

¹⁸ Tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r. Nr 10, poz. 65 ze zm.

¹⁹ Zob. uzasadnienie wyroku WSA w Gliwicach z 2 kwietnia 2008 r., I SA/GI 37/08 (Lex nr 422225); uzasadnienie wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 27 listopada 2007 r., I SA/Bd 646/07 (LEX nr 494291); postanowienie Prezydenta Miasta Krakowa z 18 września 2007 r. w sprawie interpretacji przepisów w zakresie opłaty skarbowej PD-03-2-MM.31200-580 P/07; postanowienie Prezydenta Miasta Olsztyna z 16 sierpnia 2007 r. w sprawie interpretacji przepisów w zakresie opłaty skarbowej, PL.II.0550-10/07; J. Z d a n o w i c z, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Opłata skarbową*, Warszawa 2009, s. 125; Z. O f i a r s k i, *Ustawa: o opłacie skarbowej...*, teza 2 do art. 1; R. S k w a r ł o,

V. Wiele problemów rodzi również pozornie jasne sformułowanie załącznika do ustawy, wskazującego, że przedmiotem opłaty skarbowej jest dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa lub prokury oraz jego odpis, wypis lub kopia – od każdego stosunku pełnomocnictwa (prokury). O ile bowiem obecnie wątpliwości nie budzi już wiązanie obowiązku uiszczenia opłaty w sytuacjach, gdy prokurent składa do akt odpis z KRS z ujawnioną w nim prokurą celem wykazania swego umocowania w sprawie²⁰, to nadal pewne wątpliwości pojawiają się w przypadkach, gdy do akt złożono odpis z KRS ujawniający wiele prokur, zaś w postępowaniu działają jeden bądź dwóch prokurentów, w zależności od rodzaju prokury.

W kontekście powyższego na uwagę zasługuje uzasadnienie wyroku WSA w Warszawie z dnia 28 marca 2008 r., III SA/Wa 2020/07 (LEX nr 373747). Sąd ten podniósł, że konstrukcja prawna załącznika nr IV ustawy o opłacie skarbowej, w którym określono, iż opłacie skarbowej podlega dokument stwierdzający udzielenie prokury lub pełnomocnictwa

Ustawa..., teza 13 do art. 1; W. Olichwer, *W sprawie problemów finansowych i podatkowych związanych z substytucją udzielaną pomiędzy adwokatami*, Palestra 2008, nr 9-10, s. 103 i nast.

²⁰ Por. m.in. Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej...*, teza 2 do art. 1; R. Skwarło, *Ustawa...*, teza 13 do art. 1; E. Lemańska, *Opłata skarbową od pełnomocnictwa (prokury) w postępowaniu sądownoadministracyjnym (uwagi na tle ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej)*, ZNSA 2008, nr 1, poz. 53. WSA w Rzeszowie w uzasadnieniu wyroku z 3 lipca 2008 r. wskazał, że omawiany przepis nie dotyczy wyłącznie dokumentu zawierającego oświadczenie woli mocodawcy, bo wówczas jego brzmienie powinno wyraźnie na to wskazywać, np. „złożenie dokumentu pełnomocnictwa lub prokury”. Tymczasem ustawodawca nie odwołuje się jedynie do dokumentu źródłowego umocowującego osobę do reprezentowania określonego podmiotu jako prokurent (zawierającego oświadczenie woli mocodawcy), lecz do dokumentu stwierdzającego udzielenie prokury (pełnomocnictwa), czyli potwierdzającego ten fakt. W konkluzji WSA stwierdził, że oznacza to, iż dokumentem stwierdzającym udzielenie prokury (pełnomocnictwa) będzie każdy taki dokument, z którego wynika umocowanie danej osoby do reprezentowania mocodawcy jako jego prokurent (pełnomocnik) i który umożliwia skuteczne występowanie jako reprezentant mocodawcy w postępowaniu przed sądem i przed organami administracji. Zob. uzasadnienie wyroku WSA w Rzeszowie z 3 lipca 2008 r., I SA/Rz 341/08 (Lex nr 482085). Odmiennie M.J. Naworski. Tenże, *Problem obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej od odpisu z rejestru przedsiębiorców w postępowaniu cywilnym*, Palestra 2009, nr 5-6, s. 27 i nast.

od każdego stosunku pełnomocnictwa lub prokury (podkreślenie sądu), rodzi niebagatelny problem, szczególnie dla dużych podmiotów gospodarczych, w których może być ustanowionych nawet kilkudziesięciu prokurentów. Opierając się na literalnej wykładni powołanego przepisu załącznika, należałoby bowiem uznać, że w takiej sytuacji spółka, składając odpis z KRS w sądzie czy urzędzie, będzie musiała uiścić opłatę skarbową od każdego stosunku prokury ujawnionego w KRS. Zdaniem sądu taką interpretację należy odrzucić, gdyż prowadzi ona do absurdalnych wniosków. WSA trafnie stwierdził, że wystarczy sam zdrowy rozsądek, aby uznać, że należy unikać takiej interpretacji przepisów, aby ich treść stawała się absurdalna. Powołał się na uzasadnienie wyroku TK z dnia 24 listopada 2003 r., K 26/03²¹, który wskazał, że co prawda zasady wykładni prawa wymagają od interpretatora posługiwania się przede wszystkim językowym znaczeniem przepisu, jednakże nie oznacza to, że granica wykładni, jaką stanowiąc ma językowe znaczenie tekstu, jest granicą bezwzględną²². W konkluzji WSA stwierdził, że na gruncie wykładni systemowej i celowościowej uzasadnione jest stanowisko, iż opłacie skarbowej podlega złożenie określonym organom dokumentu pełnomocnictwa lub prokury, ich odpisów, wypisów czy kopii, wyłącznie w celu wykazania umocowania pełnomocnika czy prokurenta, którzy mają działać w danym postępowaniu przed tymi organami²³.

²¹ OTK-A 2003, nr 9, poz. 95.

²² WSA wskazał także, że do argumentu *ad absurdum*, a więc do zasady, iż w sytuacji, w której wynik interpretacji językowej byłby niedorzeczny, należy taką wykładnię odrzucić, odwoływał się wielokrotnie Sąd Najwyższy. Por. uchwała z dnia 29 października 2004 r., I KZP 19/04 (OSNKW 2004, nr 10, poz. 91) oraz uchwała z dnia 21 listopada 2001 r., KZP 26/01 (OSNKW 2002, nr 1-2, poz. 4).

²³ WSA w Rzeszowie w uzasadnieniu cytowanego wyroku z 3 lipca 2008 r. stwierdził, że skoro odpis z KRS zastępuje dokument pełnomocnictwa (prokury) i służy wykazaniu umocowania danego pełnomocnika (prokurenta) do działania w imieniu mocodawcy, to oznacza, iż opłata skarbową powinna być naliczana tylko za ten stosunek pełnomocnictwa (prokury), który jest wykazywany przez złożenie dokumentu. Dodał, że wprawdzie ustawa o opłacie skarbowej nie uzależnia powstania obowiązku uiszczenia opłaty od działania prokurenta (pełnomocnika), ale od złożenia dokumentu, jednak trzeba mieć na względzie to, że prokurent składa dokument w celu wykazania swojego umocowania. WSA zwrócił uwagę na fakt, że nie każde złożenie odpisu z KRS podlega opłacie skarbowej, ale tylko takie, którego celem jest wykazanie umocowania do działania, natomiast opłacie skarbowej nie podlega złożenie odpisu w celu wykazania np. podmiotowości prawnej

Istotna jest zatem, jak wskazano wyżej, funkcja, jaką pełni odpis z KRS, w którym ujawnione są udzielone prokury. Jest on niewątpliwie dokumentem (urzędowym) stwierdzającym udzielenie prokury. Złożenie takiego odpisu podlega zatem opłacie skarbowej, ale tylko wówczas, gdy składany jest w celu wykazania istnienia prokury, a nie np. składu zarządu lub tylko istnienia podmiotu. Opłata będzie się należała tylko za ten stosunek prokury, który jest wykazywany przez złożenie odpisu KRS. Podobnie będzie w przypadku złożenia dokumentu, w którym udzielono pełnomocnictwa więcej niż jednej osobie – opłatę skarbową uiszcza się tylko od tego stosunku pełnomocnictwa, który jest wykazywany przez złożenie dokumentu²⁴.

VI. Kolejny problem również wiąże się z zagadnieniem prokury, a szerzej – pełnomocnictw o charakterze łącznym. W praktyce pojawiały się wątpliwości, jak zakwalifikować sytuacje, gdy złożono jeden dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa więcej niż jednemu pełnomocnikowi w przypadku, gdy pełnomocnicy/prokurenci uprawnieni są do jedynie łącznego działania wynikającego z treści pełnomocnictwa.

W odniesieniu do prokury łącznej w piśmiennictwie podnosi się, że w tym przypadku udzielona zostaje jedna prokura (powstaje jeden stosunek prawny prokury)²⁵. Uwagi te należy odnieść do sytuacji, gdy mocodawca w jednym dokumencie ustanawia kilku pełnomocników, umocowując jedynie do wspólnej reprezentacji. W konsekwencji, z uwagi na istnienie jednego stosunku pełnomocnictwa (prokury), dokument taki podlega jednokrotnej opłacie skarbowej²⁶. Decydujące znaczenie będzie w tym przypadku miała treść pełnomocnictwa.

mocodawcy czy sposobu jego reprezentacji, mimo że w tym samym odpisie będą ujawnione jednocześnie udzielone prokury (pełnomocnictwa).

²⁴ Zob. R. Skwarło, *Ustawa...*, teza 13 do art. 1; P. Czerski, A. Hanusz, *Opłata skarbowa...*, s. 3 i nast.

²⁵ Oczywiście niezależnie od tego zakres umocowania wynikający z udzielenia prokury jest taki sam, z tym że w przypadku prokury oddzielnej może on być realizowany jednoosobowo przez każdego z prokurentów, a w przypadku prokury łącznej – przez co najmniej dwóch prokurentów łącznie. K. Kopačzyńska-Pieczniak, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. I: *Część ogólna*, red. A. Kidyba, Lex 2009, teza 1 do art. 1094.

²⁶ Por. A. Mariański, D. Strzelec, *Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 352; postanowienie

VII. Niniejsze opracowanie stanowi próbę zasygnalizowania pewnych problemów związanych ze stosowaniem ustawy o opłacie skarbowej. Niestety, należy za P. Stanisławiszynem stwierdzić, że ustawa ta stanowi kolejny przykład „złej” legislacji w zakresie polskiego prawa finansowego²⁷. Razi to o tyle, że ustawa ta obowiązuje już od kilku lat, jej regulacje były przedmiotem refleksji tak w doktrynie, jak i w orzecznictwie sądowym. Brak zatem przeszkód, aby konwalidować jej wady w toku procesu legislacyjnego, tym bardziej że była już nowelizowana.

Nie można przy tym nie mieć na względzie faktu, że wadliwe stosowanie przedmiotowych regulacji może wiązać się z odpowiedzialnością karnoskarbową podatników. W kontekście tego trudno natomiast nie pokusić się o stwierdzenie, że powyższa legislacja nie spełnia postulatu maksymalnej określoności czynu zabronionego (*nullum crimen sine lege certa*), wynikającej z konstytucyjnej zasady *nullum crimen sine lege*, stypizowanej w art. 42 ust. 1 Konstytucji RP²⁸.

Prezydenta Miasta Bielsko-Biała w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 14 maja 2007 r., DB.VI-3120/19/07/OS.

²⁷ P. Stanisławiszyn, *Oplata skarbowa...*, s. 305.

²⁸ Por. odpowiednio J. Giezek, [w:] *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 84-85; por. również uwagi poczynione przez A. Marka (tęż e, *Prawo karne*, Warszawa 2000, s. 56-57).