

Patrycja Piasecka

Uniwersytet Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy

ORCID: 0000-0002-1101-1253

patrycja.piasecka@ukw.edu.pl

Granice uprawnień profesjonalnego tymczasowego pełnomocnika szczególnego w ochronie konstytucyjnych praw podatnika

Wstęp

Ordynacja podatkowa w art. 138l § 1¹ przewiduje, że w sprawie niecierpiącej zwłoki organ podatkowy wyznacza dla osoby nieobecnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego, upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia przez sąd kuratora. Zgodnie z art. 138l § 2 o.p. tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym może być w pierwszej kolejności członek rodziny osoby nieobecnej, jeżeli wyrazi na to zgodę, a w przypadku braku takiej zgody – adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy, wyznaczony w trybie art. 138n § 1 lub 2 o.p.

Przepisy ustawy podatkowej przewidują również uprawnienie do ustanowienia tymczasowego pełnomocnika szczególnego w sytuacji, gdy nie ma możliwości wszczęcia lub prowadzenia postępowania podatkowego wobec osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej z powodu braku należytej reprezentacji podatnika. Organ podatkowy, działając na podstawie art. 138m § 1 o.p., powołuje tymczasowego pełnomocnika szczególnego, gdy podatnik nie ma organu powołanego do reprezentowania jego spraw lub nie ma możliwości ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania spraw podatnika. Tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym osoby prawnej lub jednostki nieposiadającej osobowości prawnej, zgodnie z regulacją art. 138m § 2 o.p., jest wyłącznie adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r., poz. 111), dalej jako o.p.

Cechą wspólną regulacji stanowiących o tymczasowym pełnomocniku szczególnym, wyznaczanym przez organ podatkowy dla podmiotów, o których mowa w art. 138l § 1 o.p. oraz w art. 138m § 1 o.p., jest cel tej instytucji. Jest nim ułatwienie realizacji wszczęcia lub dalszego prowadzenia postępowania podatkowego przez organy podatkowe², przy jednoczesnym zagwarantowaniu reprezentacji w trakcie postępowania podatkowego w celu właściwej ochrony interesów oraz konstytucyjnych praw strony tego postępowania.

Lektura wskazanych regulacji prawnych prowadzi do wniosku, że instytucja tymczasowego pełnomocnika szczególnego wykazuje odrębności w zależności od kategorii strony, dla której tego rodzaju pełnomocnik został wyznaczany. Zasadnicza różnica dotyczy podmiotów mogących występować w charakterze tymczasowego pełnomocnika szczególnego. W stosunku do osoby fizycznej może być to członek rodziny osoby nieobecnej, a w przypadku braku jego zgody – adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy. Z kolei względem osoby prawnej lub jednostki nieposiadającej osobowości prawnej tego rodzaju pełnomocnikiem może być wyłącznie adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy. Oznacza to, że zasadą – przynajmniej w odniesieniu do osób fizycznych – nie jest ustanawianie dla nich pełnomocnika zawodowego³.

Ustawodawca inaczej niż w przypadku tymczasowego pełnomocnika szczególnego osoby fizycznej określił przesłanki wyznaczenia pełnomocnika tymczasowego dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Względem osoby fizycznej tymczasowy pełnomocnik szczególny ustanawiany jest w sprawie niecierpiącej zwłoki. W stosunku do osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej przesłanką ustanowienia tymczasowego pełnomocnika szczególnego jest niemożność wszczęcia lub prowadzenia postępowania podatkowego.

Pełnomocnik ten, podobnie jak tymczasowy pełnomocnik szczególny dla osoby fizycznej, jest upoważniony do podejmowania czynności procesowych w sprawie do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd. Oznacza to, że aktywność tymczasowego pełnomocnika szczególnego ustanowionego dla podmiotów, o których mowa w art. 138l § 1 o.p. oraz w art. 138m § 1 o.p., jest limitowana momentem wstąpienia do sprawy kuratora. Kluczowe jest uprawnienie się postanowienia sądu o jego wyznaczeniu.

Wskazane okoliczności stanowią zagadnienie, które zostało uregulowane w sposób eliminujący wątpliwości interpretacyjne związane wykładnią wskazanych przepisów prawa oraz praktyką ich jednolitego stosowania. Kwestią wymagającą analizy jest natomiast zakres uprawnień tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Chodzi o to, czy tymczasowy pełnomocnik

² Wyrok WSA w Poznaniu z 5 lipca 2018 r., sygn. akt I SA/Po 380/18, Lex nr 2517876.

³ B. Rodak, T. Szymański, *Tymczasowy pełnomocnik szczególny*, [w:] A. Marjański (red.), *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2019, s. 441–442.

szczególny jest uprawniony do dokonywania w imieniu strony, dla której został ustanowiony wszystkich czynności procesowych, czy też zakres tego umocowania ograniczony jest jedynie do reprezentacji strony wyłącznie w postępowaniu przed organem podatkowym i tylko do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd.

Kwestia zakresu uprawnień tymczasowego pełnomocnika szczególnego w postępowaniu podatkowym znalazła potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych, m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 listopada 2018 r., sygn. akt I GSK 2237/18⁴, postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 stycznia 2020 r., sygn. akt I FPP 2/19⁵ oraz w postanowieniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 18 marca 2024 r., sygn. akt I SA/Wr 807/23⁶. Organy te uznały, że tymczasowy pełnomocnik nie posiada legitymacji do wniesienia w imieniu podatnika skargi do sądu administracyjnego, wskazując, iż jego uprawnienia ograniczone są do sprawy, w której został ustanowiony. Tym samym kompetencje te nie rozciągają się na postępowanie sądowoadministracyjne, które stanowi procedurę odrębną w stosunku do postępowania podatkowego. W konsekwencji aktualnie obowiązujące przepisy prawa, tj. art. 138l § 1 o.p. oraz art. 138m § 1 o.p., należy interpretować w sposób nieprzysługujący tymczasowemu pełnomocnikowi szczególnemu uprawnienia do sporządzenia i złożenia skargi do sądu administracyjnego.

Należy wziąć jednak pod uwagę, że tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym w stosunku do osoby nieobecnej może być przedstawiciel prawniczego zawodu zaufania publicznego, tj. adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy. Z kolei w odniesieniu do podmiotów, o których mowa w art. 138m § 1 o.p., ustanowienie tymczasowego pełnomocnika szczególnego jest zastrzeżone wyłącznie dla przedstawicieli wskazanych profesji.

Profesjonalni pełnomocnicy procesowi – na podstawie przepisów ustaw o samorządach zawodowych⁷ oraz zasad etyki zawodów zaufania publicznego określonych w kodeksach deontologicznych⁸ – zobowiązani są do działania

⁴ Wyrok NSA z 14 listopada 2018 r., sygn. akt I GSK 2237/18, Lex nr 2591749.

⁵ Postanowienie NSA z 24 stycznia 2020 r., sygn. akt I FPP 2/19, Lex nr 3010523.

⁶ Postanowienie WSA z 18 marca 2024 r., sygn. akt I SA/Wr 807/23, Lex nr 3695121.

⁷ Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (Dz.U. z 2024 r., poz. 1564), dalej jako p.o.a.; ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2024 r., poz. 499), dalej jako u.r.p.; ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2021 r., poz. 2117), dalej jako u.d.p.

⁸ Uchwała nr 403/2023 Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej z dnia 7 grudnia 2023 r. w sprawie ogłoszenie jednolitego tekstu Zbioru zasad etyki adwokackiej i godności zawodu (Kodeks etyki adwokackiej); uchwała nr 3/2014 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Radców Prawnych z dnia 22 listopada 2014 r. w sprawie Kodeksu etyki radcy prawnego; uchwała nr 41/2010 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 30 marca 2010 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego zasad etyki doradców podatkowych.

wyłącznie w najlepiej pojętym interesie swoich klientów, niezależnie od rodzaju postępowania, w którym świadczą pomoc prawną.

Zestawienie pisemnych motywów rozstrzygnięć organów władzy sądowej z obowiązkiem kierowania się przez profesjonalnego pełnomocnika najlepszym interesem klienta, który nie ogranicza się do konkretnego etapu sprawy, a obejmuje całość procesu podatkowego przed organem podatkowym, prowadzi do wniosku, że w aktualnym stanie prawnym istnieje luka prawna w zakresie regulacji uprawnień profesjonalnego tymczasowego pełnomocnika szczególnego w ramach postępowania podatkowego, do którego został wyznaczony. Pozostawienie tej luki prawnej może prowadzić do nadmiernego poszerzenia swobody działania organów, co rodzi uzasadnione wątpliwości w zakresie skutecznej ochrony interesów podmiotów, w imieniu których ustanawiany jest profesjonalny tymczasowy pełnomocnik szczególny⁹.

Jako że postępowanie podatkowe nie ma charakteru kontradyktoryjnego, w którym uczestniczą dwie równoprawne strony, lecz jest procesem inkwizycyjnym, to zakres uprawnień ustanawianego dla strony tymczasowego pełnomocnika szczególnego staje się kluczowym zagadnieniem wpływającym na poziom ochrony prawnej podatnika. Z tego względu wymaga szczególowej analizy.

Celem artykułu jest zbadanie zakresu uprawnień profesjonalnego tymczasowego pełnomocnika szczególnego w postępowaniu podatkowym, ze szczególnym uwzględnieniem jego prawa do podejmowania czynności procesowych, w tym wniesienia środka zaskarżenia oraz ocena skutków prawnych wynikających z czasowego charakteru pełnomocnictwa. W badaniu zastosowano metodę analizy dogmatyczno-prawnej aktów prawnych, orzecznictwa sądów administracyjnych oraz regulacji etycznych zawodów zaufania publicznego, co pozwoliło na identyfikację kluczowych zasad ochrony praw podatnika i wypracowanie wniosków o charakterze teoretycznym i praktycznym, a także pozwoliło na sformułowanie wniosków *de lege ferenda*.

Hipotezą badawczą jest twierdzenie, że profesjonalny tymczasowy pełnomocnik szczególny powinien dysponować pełnym zakresem uprawnień procesowych niezbędnych do skutecznej ochrony konstytucyjnych praw podatnika. Ograniczenia wynikające z tymczasowego charakteru pełnomocnictwa mają charakter wyłącznie formalny i odnoszą się jedynie do jego wymiaru czasowego, nie naruszając przy tym faktycznego zakresu kompetencji procesowych pełnomocnika. Tym samym pełnomocnik powinien działać w granicach swojej funkcji, niezależnie od tymczasowego charakteru pełnomocnictwa, zapewniając skuteczną reprezentację i ochronę praw podatnika.

⁹ A. Krajewska, I. Nowak, *Tymczasowy pełnomocnik szczególny w postępowaniu podatkowym*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2022, t. 125, s. 59–79.

Granice umocowania tymczasowego pełnomocnika szczególnego w procedurze podatkowej

Literalne brzmienie przepisów art. 138l § 1 o.p. oraz w art. 138m § 1 o.p. wskazuje na zakres czasowy działania tymczasowego pełnomocnika szczególnego – do momentu orzeczenia sądu w przedmiocie ustanowienia kuratora. Treść wskazanych regulacji prawnych nie pozwala natomiast na odkodowanie z ich treści charakteru (zakresu) umocowania tymczasowego pełnomocnika szczególnego.

Zasadniczy problem, jaki powstaje na tle wskazanych przepisów prawa, dotyczy sposobu rozumienia zakresu pojęciowego „działania” tymczasowego pełnomocnika szczególnego wyznaczonego przez organ podatkowy. Analizowane regulacje ograniczają się do wskazania, że zarówno względem nieobecnej osoby fizycznej, jak i w stosunku do osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej organ podatkowy wyznacza tymczasowego pełnomocnika szczególnego upoważnionego do działania. Pojęcie to należy interpretować jako wykonywanie czynności w imieniu i na rzecz strony postępowania podatkowego, co stanowi istotę instytucji pełnomocnictwa. Przepisy nie precyzują jednak zakresu tego umocowania, pozostawiając tę kwestię niejednoznaczną, co rodzi istotne wątpliwości interpretacyjne.

W związku z powyższym konieczne jest rozstrzygnięcie, czy przez „działanie” tymczasowego pełnomocnika szczególnego należy rozumieć wyłącznie konkretne czynności podejmowane w ramach postępowania przed organem podatkowym, czy też obejmuje ono aktywność związaną z całym przedmiotem postępowania rozpoznawanego w różnych formach procesowych, takich jak: czynności sprawdzające, kontrola podatkowa czy postępowanie podatkowe prowadzone przed organem pierwszej i drugiej instancji. W praktyce zagadnienie to sprowadza się do określenia zakresu umocowania pełnomocnika w sytuacji, gdy zgromadzony materiał dowodowy umożliwia organowi wydanie rozstrzygnięcia, a sąd nie wyznaczył jeszcze kuratora. Należy przy tym uwzględnić, że tymczasowym pełnomocnikiem osoby fizycznej może być przedstawiciel zaufania publicznego, natomiast w przypadku osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym wyznaczany jest wyłącznie adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy, zobowiązany do działania wyłącznie na korzyść strony, co obejmuje lojalność, rzetelność oraz dążenie do najlepszego interesu klienta.

Istotnym zagadnieniem jest również fakt, że wystąpienie organu podatkowego do sądu powszechnego w trybie art. 138l § 1 o.p. oraz art. 138m § 1 o.p. z wnioskiem o wyznaczenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego nie wstrzymuje biegu postępowania¹⁰. Może zatem dojść do sytuacji, w której

¹⁰ W. Stachurski, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2: *Procedury podatkowe*, Warszawa 2022, s. 980, komentarz do art. 138l.

organ dąży do zakończenia postępowania, w którym działa pełnomocnik tymczasowy, nie oczekując na wyznaczenie kuratora przez sąd. Wątpliwości interpretacyjne koncentrują się wówczas na dopuszczalności działania profesjonalnego pełnomocnika szczególnego, tj. adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego, w sytuacji gdy organ wydaje rozstrzygnięcie i doręcza jego treść pełnomocnikowi, który w ocenie swojej kompetencji stwierdza istnienie przesłanek do sporządzenia i wniesienia środka zaskarżenia do sądu administracyjnego.

Mimo że działania tymczasowego pełnomocnika szczególnego mogą być podejmowane w ograniczonym horyzoncie czasowym, to czynności procesowe mogą być powzięte w pełnym zakresie. Skłania to do wniosku, że tymczasowy pełnomocnik szczególny nie jest w żaden sposób ograniczony w zdolności postulacyjnej¹¹. Należy więc przyjąć, że pojęcie działania tymczasowego pełnomocnika szczególnego trzeba odczytywać przez pryzmat stosunku materialnoprawnego, a nie określonego trybu postępowania. Oznacza to, że uprawnienia procesowe tymczasowego pełnomocnika nie ograniczają się do etapu postępowania, do którego został wyznaczony, a do procedury prowadzonej przez organ postępowania podatkowego w ramach tej samej sprawy podatkowej¹² (dotyczącej tego samego podatnika i tego samego zobowiązania podatkowego).

Należy również podkreślić, że z zawodowego charakteru wskazanych profesji wynika legitymacja procesowa do podejmowania wszelkich dostępnych środków prawnych w celu skutecznej ochrony interesu klienta, w tym prawa do wniesienia środka zaskarżenia¹³. Biorąc pod uwagę, że każda czynność procesowa podjęta przez tymczasowego pełnomocnika szczególnego lub wobec niego jest skuteczna i nie wymaga potwierdzenia przez kuratora, zasadne jest twierdzenie, że tymczasowy pełnomocnik szczególny ma upoważnienia do podejmowania wszelkich czynności w sprawie do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd, nie wyłączając uprawnienia do wniesienia środka skargi do sądu administracyjnego¹⁴.

W świetle powyższych ustaleń należy zauważyć, że ograniczeniem zakresu działania profesjonalnego tymczasowego pełnomocnika szczególnego nie może być również autonomiczność postępowania podatkowego i postępowania sądowoadministracyjnego. Przeciwnie, możliwość wniesienia przez profesjonalnego

¹¹ B. Rodak, [w:] A. Mariański (red.), op. cit., s. 784 i nast., komentarz do art. 138l o.p.

¹² D. Strzelec, *Skuteczność pełnomocnictwa złożonego w trakcie kontroli podatkowej lub celno-skarbowej w toku postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8, s. 15–19.

¹³ A. Kabat, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, M. Niezgódka-Medek, A. Oleśńska, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024, s. 1472, komentarz do art. 138l.

¹⁴ K. Cień, *Uczestnicy postępowania podatkowego*, [w:] A. Hanusz (red.), *Postępowanie podatkowe. Zarys systemu*, Warszawa 2025, s. 133–134.

tymczasowego pełnomocnika szczególnego środka zaskarżenia stanowi instrument służący zachowaniu ciągłości ochrony prawnej strony, która z uwagi na przeszkody, o których mowa w art. 138l § 1 o.p. oraz w art. 138m § 1 o.p., jest niezdolna do samodzielnego działania w prowadzonym wobec niej postępowaniu podatkowym. Uprawnienie to wpisuje się zatem w funkcję profesjonalnego pełnomocnika jako gwaranta realnej i nieprzerwanej ochrony praw podatnika.

Za zasadnością wniesienia środka zaskarżenia przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego przemawia także fakt, iż zaniechanie podjęcia czynności procesowych może skutkować odpowiedzialnością dyscyplinarną przedstawicieli wskazanych zawodów zaufania publicznego. Tym samym profesjonalny charakter funkcji pełnomocnika tymczasowego dodatkowo wzmacnia obowiązek aktywnego działania w obronie interesów strony. Choć celem odpowiedzialności dyscyplinarnej jest w założeniu przywrócenie wzorcowego modelu postępowania oraz kształtowanie właściwego wizerunku profesjonalisty, w praktyce przybiera ona formę odpowiedzialności o charakterze penalnym, określonej w przepisach właściwych ustaw samorządowych. Sankcje dyscyplinarne mogą obejmować upomnienie, nagane, karę pieniężną, a w skrajnych przypadkach nawet wydalenie z zawodu. Tym samym stanowią one istotnie dolegliwy i skuteczny środek dyscyplinujący, wzmacniający obowiązek podejmowania przez profesjonalnych pełnomocników wszelkich działań niezbędnych dla ochrony interesów reprezentowanej strony.

Poza tym złożenie skargi do sądu administracyjnego w przypadku wydania decyzji w sprawie podatkowej oraz jej oceny pod kątem istnienia przesłanek do sporządzenia i wniesienia środka zaskarżenia należy rozpatrywać w kategorii realizacji konstytucyjnego prawa podatnika do poddania rozstrzygnięcia organu administracyjnego sądowej kontroli. Z tego względu zasadnym jest twierdzenie, że ustanowiony w sprawie profesjonalny tymczasowy pełnomocnik szczególny jest upoważniony do zainicjowania postępowania jurysdykcyjnego poprzez wniesienie środka zaskarżenia od rozstrzygnięcia wydanego na etapie postępowania, w którym uczestniczył, świadcząc pomoc prawną na rzecz podmiotu, o którym mowa art. 138l § 1 o.p. oraz art. 138m § 1 o.p.

Dla rzeczywistej realizacji ochrony praw podatnika w postępowaniu podatkowym konieczne jest jednak, by profesjonalni tymczasowi pełnomocnicy szczególnie realizowali prawo i jednocześnie obowiązek działania na korzyść i w interesie strony postępowania poprzez wnoszenie środka zaskarżenia w każdej sytuacji, kiedy w ramach postępowania podatkowego, do którego zostali wyznaczeni dochodzi do wydania niekorzystnego dla strony postępowania podatkowego rozstrzygnięcia kończącego postępowanie przed organem administracji podatkowej, a sąd nie wyznaczył dla strony tego postępowania kuratora.

Zakres kompetencji tymczasowego pełnomocnika szczególnego w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych

Zakres umocowania tymczasowego pełnomocnictwa szczególnego w postępowaniu podatkowym stanowił przedmiot rozstrzygnięcia zarówno wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wskazane organy władzy sądowniczej orzekały w kwestii uprawnienia tymczasowego pełnomocnika szczególnego do sporządzenia i złożenia skargi do sądu administracyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 14 listopada 2018 r.¹⁵ orzekł, że regulacje zawarte w art. 138e § 1 o.p. oraz art. 138m § 1o.p. wskazują jednoznacznie na to, że zakres umocowania tymczasowego pełnomocnika szczególnego ograniczony jest do działania przed organem podatkowymi tylko do czasu wyznaczenia kuratora. Z tego względu uprawnienie do wykorzystywania wszelkich dostępnych środków prawnych przewidzianych w ustawie Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁶, w tym prawo do wniesienia skargi do sądu administracyjnego stanowi wyłączną domenę kuratora. Z kolei postanowieniem z 24 stycznia 2020 r.¹⁷ ten sam sąd orzekł, że art. 138m o.p. nie odnosi się do postępowania sądowoadministracyjnego, w którym nie przewidziano w zbliżonym przypadku możliwości reprezentacji poprzez wykorzystanie instytucji pełnomocnika tymczasowego, ustanowionego w postępowaniu podatkowym, i w sposób odmienny uregulowano bieg postępowania sądowoadministracyjnego w podobnych okolicznościach. Stanowiło to podstawę do stwierdzenia, że tymczasowy pełnomocnik szczególny ma ograniczony zakres działania dotyczący reprezentowania strony jedynie w postępowaniu przed organem podatkowym.

Z kolei postanowieniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 18 marca 2024 r.¹⁸ podkreślono, że pełnomocnik szczególny wyznaczony na podstawie art. 138m o.p. zostaje ustanowiony wyłącznie na potrzeby postępowania podatkowego i w celu realizacji jego funkcji, a nie w związku z postępowaniem sądowoadministracyjnym. Oznacza to, że zakres umocowania tymczasowego pełnomocnika szczególnego ograniczony jest jedynie do reprezentacji strony wyłącznie w postępowaniu przed organem podatkowym i tylko do czasu wyznaczenia kuratora. Z tego względu tymczasowy pełnomocnik szczególny nie jest osobą uprawnioną do działania przed sądem administracyjnym.

¹⁵ Wyrok NSA z 14 listopada 2018 r., sygn. akt I GSK 2237/18, Lex nr 2591749.

¹⁶ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r., poz. 935).

¹⁷ Postanowienie NSA z 24 stycznia 2020 r., sygn. akt I FPP 2/19, Lex nr 3010523.

¹⁸ Postanowienie WSA we Wrocławiu z 18 marca 2024 r., sygn. akt I SA/Wr 807/23, Lex nr 3695121.

Nie jest zatem uprawniony do występowania w imieniu podmiotu, dla którego został wyznaczony, gdyż nie został ustanowiony w celu zastępowania ustawowych ani statutowych organów osoby prawnej, lecz wyłącznie w celu jej reprezentowania przed organem podatkowym do czasu ustanowienia przez sąd kuratora, którego zadaniem jest powołanie właściwych organów tej osoby prawnej, a w razie potrzeby doprowadzenie do jej likwidacji.

Ustosunkowując się do treści wskazanych pisemnych motywów rozstrzygnięć, należy podkreślić, że obowiązujące regulacje prawne, tj. art. 138l § 1 o.p. oraz art. 138m § 1 o.p., nie wskazują na zakres umocowania tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Z analizy literalnego brzmienia powołanych przepisów wynika jedynie czasookres, w którym tego rodzaju pełnomocnik może podejmować czynności prawne. Jego aktywność ograniczona jest wstąpieniem do sprawy wyznaczonego przez sąd kuratora. Z treści tych regulacji nie da się natomiast wywieść zakresu działania tego rodzaju pełnomocnika, a tym bardziej wyinterpretować, że działania te ograniczone są jedynie do etapu postępowania podatkowego. Należy wskazać, że przedstawiciele prawniczych zawodów zaufania publicznego występujący w charakterze tymczasowego pełnomocnika szczególnego uprawnieni są do działania wyłącznie na korzyść strony, a profesjonalny charakter tego działania dodatkowo uprawnia te podmioty do występowania przed sądami administracyjnymi, jeśli wymaga tego ochrona jej interesu.

Z powyższych względów zasadne jest, aby regulacje zawarte w art. 138l § 1 o.p. oraz art. 138m § 1 o.p. interpretować w sposób, który przyznaje tymczasowemu pełnomocnikowi szczególnemu uprawnienie do sporządzenia i wniesienia skargi do sądu administracyjnego w każdej sytuacji, kiedy w jego ocenie zachodzą przesłanki do zastosowania takiego środka zaskarżenia, a sąd nie ustanowił kuratora dla strony.

Uzasadnieniem dla prezentowanego stanowiska jest również fakt, że w świetle ingerencyjnego i represyjnego charakteru prawa podatkowego, prowadzącego do systematycznego osłabienia pozycji prawnej podatnika ustanowienie w sprawie pełnomocnika ma na celu zapewnienie skutecznej ochrony jego praw. Z tego względu kluczowe jest, aby zakres uprawnień przysługujących pełnomocnikowi nie ograniczał jego możliwości podejmowania czynności procesowych w imieniu strony, dla której został wyznaczony, w celu zapewnienia skutecznej ochrony jej interesów w ramach prowadzonego postępowania podatkowego.

Prawne i etyczne granice działalności profesjonalnych pełnomocników

Z regulacji zawartej w art. 138l § 2 o.p. wynika, że tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym w stosunku do osoby fizycznej może być ustanowiony

w przypadku braku zgody członka rodziny adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy. Stosownie do regulacji zawartej w art. 138m § 2 o.p. w stosunku do osoby prawnej lub jednostki nieposiadającej osobowości prawnej tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym może być wyłącznie adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy.

Przedstawiciele wskazanych profesji należą do katalogu prawniczych zawodów zaufania publicznego. Tego rodzaju zawody polegają na obsłudze osobistych potrzeb ludzkich wiążących się z przyjmowaniem informacji dotyczących życia osobistego i są zorganizowane w sposób uzasadniający przekonanie społeczne o właściwym dla interesów jednostki wykorzystywaniu tych informacji przez świadczących usługi. Wykonywanie tego rodzaju profesji określane jest dodatkowo normami etyki zawodowej, szczególną treścią słubowania, tradycją korporacji zawodowej czy szczególnym charakterem wykształcenia wyższego i uzyskanej specjalizacji (aplikacja)¹⁹.

Uznanie danej profesji za zawód zaufania publicznego wiąże się także ze sposobem jego wykonywania, któremu towarzyszy realne zaufanie publiczne²⁰ – rękojmia wykonywania zawodu w sposób należyte staranny i uczciwy, na które składa się wiele czynników, wśród których na pierwszy plan wysuwają się przekonanie o zachowaniu przez wykonującego taki zawód: dobrej woli, właściwych motywacji, należytej staranności zawodowej oraz wiary w przestrzeganie wartości istotnych dla profilu danego zawodu²¹.

Niezależnie od przywołanego katalogu cech przedstawiciele zawodów zaufania publicznego mogą zostać pociągnięci do odpowiedzialności dyscyplinarnej lub zawodowej za działania naruszające reguły deontologii lub etyki zawodowej, w tym za działania uchybiające godności wykonywanego zawodu²². Zarówno odpowiedzialność dyscyplinarna, jak i zawodowa stanowią rodzaj odpowiedzialności represyjnej, w ramach której organy samorządu zawodowego mogą orzekać w stosunku do członków danego samorządu różne środki reakcji w związku z faktem zaistnienia przewinienia dyscyplinarnego (zawodowego). Stanowi to jeden z kluczowych elementów profesjonalizacji poszczególnych zawodów zaufania publicznego²³.

Wskazane okoliczności prowadzą do wniosku, że wyszczególnione w art. 138l § 2 o.p. oraz w art. 138m § 2 o.p. prawnicze zawody zaufania publicznego obdarzone są społecznym zaufaniem, a świadczona przez nich pomoc prawna

¹⁹ P. Sarnecki, *Prawo konstytucyjne RP*, Warszawa 1999, s. 114.

²⁰ M. Zdyb, *Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego. Broszura informacyjna dla doradców podatkowych. Opracowanie na zlecenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych, Mazowieckiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych*, Warszawa 2021.

²¹ Wyrok TK z 18 lutego 2004 r., sygn. akt P 21/02, Lex nr 84273.

²² J. Jacyszyn, *Wykonywanie wolnych zawodów w Polsce*, Warszawa 2004, s. 19.

²³ W. Marchwicki, M. Niedużak, *Odpowiedzialność dyscyplinarna, etyka zawodowa adwokatów i radców prawnych. Orzecznictwo*, Warszawa 2019, s. 37.

ma na celu udzielenie ochrony interesów podmiotów, na rzecz których świadczona jest pomoc prawna.

Regulacje stanowiące podstawę działania profesjonalnych pełnomocników uregulowane są w przepisach ustaw o samorządach zawodowych. W odniesieniu do adwokatów taką podstawę stanowi art. 5 p.o.a. Zgodnie z treścią tego przepisu adwokat przed przystąpieniem do wykonywania czynności zawodowych jest zobowiązany do złożenia ślubowania, którego treść brzmi następująco: „Ślubuję uroczyście w swej pracy adwokata przyczyniać się ze wszystkich sił do ochrony praw i wolności obywatelskich oraz umacniania porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej, obowiązki swe wypełniać gorliwie, sumiennie i zgodnie z przepisami prawa, zachować tajemnicę zawodową, a w postępowaniu swoim kierować się zasadami godności, uczciwości, słuszności i sprawiedliwości społecznej”. Stosownie do treści art. 27 u.r.p. radca prawny „ślubuje uroczyście w wykonywaniu zawodu radcy prawnego przyczyniać się do ochrony i umacniania porządku prawnego Rzeczypospolitej Polskiej, obowiązki zawodowe wypełniać sumiennie i zgodnie z przepisami prawa, zachować tajemnicę zawodową, postępować godnie i uczciwie, kierując się zasadami etyki radcy prawnego i sprawiedliwości”. Z kolei z art. 36 pkt 1 w zw. z art. 8 ust. 2 u.d.p. wynika, że doradca podatkowy jest obowiązany do działania dla dobra swoich klientów²⁴. W konsekwencji wszystkie trzy grupy profesjonalnych pełnomocników, tj. adwokaci, radcowie prawni i doradcy podatkowi zobowiązane są do wykonywania swoich obowiązków zawodowych z należytą starannością, w ramach obowiązującego prawa, kierując się zasadami etyki zawodowej oraz dążeniem do ochrony praw i interesów powierzonych im stron²⁵.

Doprecyzowanie zakresu przedmiotowego sposobu działania adwokatów, radców prawnych oraz doradców podatkowych wynika również ze zbiorów zasad etyki wykonywania zawodów zaufania publicznego potocznie nazywanych kodeksami deontologicznymi. O obowiązku ochrony interesów klienta w stosunku do adwokatów stanowi § 6 Kodeksu etyki adwokackiej²⁶, zgodnie z którym celem podejmowanych przez adwokatów czynności zawodowych jest ochrona interesów klienta. W stosunku do radców prawnych odpowiednia regulacja zawarta jest w art. 8 Kodeksu etyki radcy prawnego²⁷, według którego radca prawny, świadcząc pomoc prawną, postępuje lojalnie

²⁴ M. Łoboda, D. Strzelec, *Tymczasowy pełnomocnik szczególny*, [w:] M. Łoboda, D. Strzelec (red.), *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 347.

²⁵ W. Marchwicki, M. Niedużak, op. cit., s. 38.

²⁶ Uchwała nr 403/2023 Prezydium Naczelnej Rady Adwokackiej z dnia 7 grudnia 2023 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu Zbioru zasad etyki adwokackiej i godności zawodu, <https://www.adwokatura.pl/etyka-adwokacka/> (data dostępu: 17.11.2025).

²⁷ Uchwała nr 3/2014 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Radców Prawnych z dnia 22 listopada 2014 r. w sprawie Kodeksu etyki radcy prawnego, <https://kirp.pl/kodeks-etyki-radcy-prawnego/> (data dostępu: 17.11.2025).

i kieruje się dobrem klienta w celu ochrony jego praw. Z kolei względem doradców podatkowych zastosowanie znajduje art. 3 Zasad etyki doradców podatkowych²⁸, zgodnie z którym doradca podatkowy powinien kierować się dobrem swoich klientów, poszanowaniem obowiązków wynikających z uczciwości, godności i dobrych obyczajów.

Analiza wskazanych regulacji ustaw o samorządach zawodowych w zestawieniu z regułami wynikającymi z kodeksów deontologicznych prowadzi do wniosku, że adwokaci, radcowie prawni oraz doradcy podatkowi, jako profesjonalni pełnomocnicy, zobowiązani są podejmować działania jedynie na korzyść strony, na rzecz której świadczą pomoc prawną. Funkcją przedstawicieli wskazanych prawniczych zawodów zaufania publicznego jest więc zabezpieczanie interesów klienta i dokonywanie czynności w jego imieniu w sposób, który jest dla niego najkorzystniejszy i to niezależnie od rodzaju i etapu postępowania, w ramach którego świadczą oni pomoc prawną²⁹.

Regulacje zobowiązujące przedstawicieli wskazanych prawniczych zawodów zaufania publicznego do rzetelnego reprezentowania strony i bronięcia jej interesów w sposób uczciwy i efektywny traktować należy jako istotny warunek uznania, że postępowanie podatkowe należycie chroni interesy jednostki i zapewnia realizację jej słuszych praw. W praktyce oznacza to, że pełnomocnik ma obowiązek dołożenia wszelkich starań, aby interesy podmiotu, na rzecz którego podejmuje czynności prawne, był jak najlepiej zabezpieczone. Niemniej jednak realizacja wskazanych celów możliwa jest jedynie przy założeniu, że profesjonalny tymczasowy pełnomocnik szczególnie uprawniony jest do podejmowania na rzecz i w interesie podmiotu, dla którego został wyznaczony wszelkich czynności procesowych łącznie z prawem do wniesienia środka zaskarżenia. Przeciwnie założenie niweczyłoby sens i znaczenie instytucji tymczasowego pełnomocnika szczególnego. W efekcie tymczasowy pełnomocnik szczególnie pełni kluczową rolę w zapewnieniu ochrony prawnej strony w postępowaniu podatkowym.

Zakończenie

Mimo że tymczasowy pełnomocnik szczególny ustanawiany jest na relatywnie krótki okres, nie oznacza to jednak, że instytucję tę można bagatelizować i ignorować³⁰. Regulacje z art. 138l § 1 o.p. oraz art. 138m § 1 o.p. stanowią przejaw zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym

²⁸ Uchwała nr 41/2010 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 30 marca 2010 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego zasad etyki doradców podatkowych, <https://bip.kidp.pl/prawo-korporacyjne/zasady-etyki-doradcow-podatkowych> (data dostępu: 17.11.2025).

²⁹ W. Marchwicki, M. Niedużak, op. cit., s. 34–36.

³⁰ B. Rodak, T. Szymański, op. cit.

poprzez zagwarantowanie ochrony praw podatnika w ramach kontradyktoryjnego postępowania podatkowego.

Przez wzgląd na okoliczność, że tymczasowy pełnomocnik szczególnie powołany jest nie tylko do reprezentowania strony w procedurze podatkowej, ale przede wszystkim dla ochrony wszelkich przysługujących jej praw³¹, to w przypadku dziedzin prawa o charakterze *stricte* ingerencyjnym, do których zalicza się prawo podatkowe, możliwość korzystania z pomocy prawnej świadczonej przez pełnomocnika, szczególnie gdy jest to pełnomocnik kwalifikowany, należy uznać za gwarancję ochrony praw podatnika i „wsparcie” w całym procesie podatkowym³².

Mimo czasowego charakteru pełnomocnictwa szczególnego, ograniczonego czasem wstąpienia do sprawy kuratora wyznaczonego przez sąd, nadanie temu pełnomocnikowi uprawnień do podejmowania wszelkich czynności procesowych, w tym do wnoszenia środków zaskarżenia, należy uznać za faktyczne i skuteczne wsparcie prawne świadczone na rzecz strony postępowania podatkowego³³.

Ze wskazanych względów uznać należy, że w sytuacji gdy organ podatkowy zmierza do zakończenia postępowania, mając na względzie profesjonalny charakter świadczonych usług, to profesjonalni pełnomocnicy zobowiązani są do przedsięwzięcia wszelkich czynności mających na celu ochronę interesów podmiotów, na rzecz których świadczona jest pomoc prawna, w tym do wniesienia środka zaskarżenia.

Za zasadnością wskazanego twierdzenia przemawia również okoliczność, że regulacje z art. 138l § 1 o.p. oraz art. 138m § 1 o.p. ograniczają się jedynie do wskazania, że tymczasowy pełnomocnik szczególnie działa, tj. podejmuje działania w imieniu i na rzecz strony, bez wskazania do jakiego obszaru postępowania odnosi się jego aktywność. Zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* wątpliwości interpretacyjne odnośnie do przepisów prawa podatkowego organ ma obowiązek rozstrzygać na korzyść podatnika. Oznacza to, że przy zaistnieniu wątpliwości interpretacyjnych, po wyczerpaniu wszelkich dopuszczanych metod wykładni, należy przyjąć takie rozumienie określonych regulacji, które w kontekście oceny konsekwencji prawnych zachowania podatnika są dla niego najkorzystniejsze.

Z uwagi na cel instytucji pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym przyznanie profesjonalnemu tymczasowemu pełnomocnikowi szczególnemu uprawnienia do wniesienia środka zaskarżenia stanowi wyraz realizacji

³¹ I. Nowak, B. Rutkowski, *Pełnomocnictwo w świetle ordynacji podatkowej – stan obecny a planowane zmiany*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014, s. 202.

³² I. Nowak, *Organizacja społeczna jako podmiot na prawach strony w postępowaniu podatkowym*, [w:] I. Niżnik-Dobosz (red.), *Zastosowanie idei public governance w prawie administracyjnym*, Warszawa 2014, s. 208–209.

³³ P. Skuczyński, *Etyka adwokatów i radców prawnych*, Warszawa 2016, s. 252–253.

zasady ochrony praw podatnika w relacji z organem podatkowym w ramach prowadzonego z jej udziałem postępowania.

Przeciwnie podejście do rozważanego zagadnienia prowadziłyby do wniosku, że instytucja tymczasowego pełnomocnika szczególnego, mimo iż ma zastosowanie w sytuacjach wyjątkowych i potencjalnie niebezpiecznych dla strony postępowania podatkowego, nie zapewnia należytej ochrony jej praw i wolności³⁴, co z kolei mogłoby budzić wątpliwości w zakresie zgodności tej instytucji z Konstytucją RP³⁵.

W toku przeprowadzonej analizy ustawy o.p., orzecznictwa sądów administracyjnych oraz regulacji etycznych dotyczących zawodów zaufania publicznego wykazano, że profesjonalny tymczasowy pełnomocnik szczególny, tj. adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy, powinien dysponować pełnym zakresem uprawnień procesowych, niezbędnych do skutecznej ochrony praw podatnika. Analiza potwierdziła, że ograniczenia wynikające z tymczasowego charakteru pełnomocnictwa mają wyłącznie charakter formalny i czasowy, nie zaś merytoryczny, co pozwala pełnomocnikowi podejmować wszelkie czynności w ramach postępowania podatkowego, w tym wносить środki zaskarżenia³⁶. Tym samym hipoteza badawcza postawiona we wstępie została potwierdzona.

De lege ferenda należy podkreślić, że jedynie zaprezentowany sposób rozumienia analizowanego zagadnienia pozwala na uznanie, że ten rodzaj reprezentacji strony w postępowaniu podatkowym, mimo tymczasowego charakteru tej instytucji, daje się pogodzić z elementarnymi standardami demokratycznymi, w szczególności z prawem do rzetelnego postępowania oraz prawem do dobrej administracji, stanowiąc tym samym wyraz kompromisu zapewniającego ochronę i bezpieczeństwo działania zarówno organowi podatkowemu, jak i stronie postępowania podatkowego.

Wykaz literatury

- Babiarz S., Dauter B., Gurba W., Hauser R., Niezgódka-Medek M., Olesińska A., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2024.
- Cień K., *Uczestnicy postępowania podatkowego*, [w:] A. Hanusz (red.), *Postępowanie podatkowe. Zarys systemu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2025.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2: *Procedury podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Jacyszyn J., *Wykonywanie wolnych zawodów w Polsce*, LexisNexis, Warszawa 2004.

³⁴ A. Krajewska, I. Nowak, op. cit., s. 62.

³⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

³⁶ M. Kalinowski, M. Masternak, *Pełnomocnictwo w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym po zmianach ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 3, s. 45–62.

- Kalinowski M., Masternak M., *Pełnomocnictwo w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym po zmianach ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 3.
- Krajewska A., Nowak I., *Tymczasowy pełnomocnik szczególny w postępowaniu podatkowym*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2022, t. 125.
- Łoboda M., Strzelec D., *Tymczasowy pełnomocnik szczególny*, [w:] M. Łoboda, D. Strzelec (red.), *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Marchwicki W., Niedużak M., *Odpowiedzialność dyscyplinarna, etyka zawodowa adwokatów i radców prawnych. Orzecznictwo*, C.H. Beck, Warszawa 2019.
- Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2023.
- Nowak I., *Organizacja społeczna jako podmiot na prawach strony w postępowaniu podatkowym*, [w:] I. Niżnik-Dobosz (red.), *Zastosowanie idei public governance w prawie administracyjnym*, Difin, Warszawa 2014.
- Nowak I., Rutkowski B., *Pełnomocnictwo w świetle ordynacji podatkowej – stan obecny a planowane zmiany*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014.
- Rodak B., Szymański T., *Tymczasowy pełnomocnik szczególny*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, C.H. Beck, Warszawa 2019.
- Sarnecki P., *Prawo konstytucyjne RP*, C.H. Beck, Warszawa 1999.
- Skuczyński P., *Etyka adwokatów i radców prawnych*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Strzelec D., *Skuteczność pełnomocnictwa złożonego w trakcie kontroli podatkowej lub celno-skarbowej w toku postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8.
- Zdyb M., *Tajemnica zawodowa doradcy podatkowego. Broszura informacyjna dla doradców podatkowych. Opracowanie na zlecenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych, Mazowieckiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Mazowiecki Oddz. Krajowej Izby Doradców Podatkowych*, Warszawa 2021.

Summary

The limits of the powers of a professional temporary special representative in protecting the taxpayer's constitutional rights

Keywords: tax law, tax proceedings, power of attorney, special power of attorney, temporary representative, absent person.

The provisions of the Tax Ordinance authorize the tax authority to appoint a temporary special representative. These regulations are limited to defining the time limits for their activity – until a court appoints a guardian. However, they do not specify the scope of the temporary representative's authority. The purpose of this study is to determine whether a temporary special representative is authorized to perform all procedural actions on behalf of the party, or whether the scope of this authorization is limited to representation only in proceedings before the tax authority, which excludes the possibility of filing an appeal. The analysis allows for the conclusion that in

a situation where the tax authority intends to conclude the proceedings, the court has not yet appointed a guardian, and the attorney is a professional obligated to act solely for the benefit of the party, the attorney has the legal standing to take all procedural actions, including the right to file an appeal.