

Leszek Bielecki

Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach

ORCID: 0000-0008-1553-1141

lbielecki@ujk.edu.pl

Instytucja pełnomocnictwa procesowego w świetle wykonywania przez administrację podatkową zadań orzecznich. Najważniejsze problemy

Wstęp

W sferze funkcjonowania instytucji pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym i celnym poszczególne organy podatkowe wykonują przewidziane dla nich zadania wskazane przepisami art. 14, art. 22, art. 25 i art. 28 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej¹. W tym zakresie zadania wykonuje szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej, naczelnik urzędu skarbowego oraz naczelnik urzędu celno-skarbowego.

Instytucja pełnomocnictwa jest obecna od dawna w przepisach podatkowych dotyczących sfery postępowania podatkowego. W obowiązującym stanie prawnym regulacje w tym zakresie zawierają przepisy art. 138a–143 ustawy Ordynacja podatkowa². Stosownie do przepisów te same ustawy można wyróżnić pełnomocnictwo ogólne, szczególne oraz do doręczeń. Poza pełnomocnictwami związanymi z postępowaniem podatkowym pozostaje pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji podatkowej (art. 80a–80b Ordynacji podatkowej).

Pełnomocnictwo procesowe stanowi zasadniczo fakultatywny czynnik postępowania podatkowego, jednakże wykorzystane przez stronę takiego postępowania niejednokrotnie stanowi problem w prawidłowym stosowaniu w tym względzie prawa podatkowego i celnego przez organy podatkowe.

¹ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 422 ze zm.), dalej jako ustawa o KAS.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.).

W niniejszym opracowaniu podjęto próbę przedstawienia instytucji pełnomocnictwa procesowego w postępowaniu organów podatkowych w toku wykonywania ustawowych zadań orzeczniczych przez terenową administrację podatkową oraz przedstawię najistotniejsze problemy prawne z tym związane.

Zadania orzecznicze terenowych organów Krajowej Administracji Skarbowej

W pierwszej kolejności w zakresie działania terenowych organów Krajowej Administracji Skarbowej³ należy omówić zadania orzecznicze występujące w sferze działalności dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Trzeba przy tym zaznaczyć, że organ ten wykonuje specyficzne zadania w sferze terenowej administracji skarbowej. Zajmuje się bowiem – na podstawie art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS – zadaniami orzeczniczymi w zakresie prowadzenia spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Dotyczy to spraw niezastrzeżonych do rozpatrzenia przez samorządowe organy podatkowe. W tym zakresie dyrektor posiada status organu podatkowego na mocy art. 13 § 2a ustawy Ordynacja podatkowa. Działa na wniosek podmiotu w jego indywidualnej sprawie, zainteresowanego otrzymaniem urzędowej interpretacji przepisów prawa podatkowego na podstawie art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej. Trzeba przy tym wyraźnie podkreślić, że indywidualna interpretacja podatkowa nie jest przejawem stosowania prawa⁴. Zatem nie jest przejawem niejako „klasycznego” postępowania podatkowego. Interpretacja indywidualna nie zmienia, nie uzupełnia obowiązującego prawa, nie może doprowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku podatkowego, ani do jego zniesienia lub ograniczenia⁵. Interpretacja jest formą zewnętrznego, jednostronnego działania, która nie ma charakteru władczego rozstrzygnięcia i nie stanowi załatwienia sprawy w zakresie realizacji praw i obowiązków podatkowych zainteresowanego wnioskodawcy. Dlatego też trudno w tym zakresie twierdzić, że interpretacja stanowi akt administracyjny, a procedura jej wydawania nie jest postępowaniem podatkowym. Jest to bowiem określony wzorzec wykładni prawa, wydawany na wniosek zainteresowanego podmiotu, który zawiera reguły wykładni oraz rozumienia pojęć i zwrotów obowiązującego prawa w sytuacji faktycznej istniejącej lub przyszłej.

³ Dalej jako organy KAS.

⁴ H. Dzwonkowski, *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] W. Miemieć (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009, s. 144.

⁵ J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2012, s. 86–87.

Przykładem bardziej klasycznego ujęcia zastosowania procedury podatkowej jest działalność dyrektora izby administracji skarbowej. W gestii jego zadań, jako organu podatkowego (art. 13 § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa), na mocy art. 25 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 ustawy o KAS, należy rozstrzygnięcie w II instancji w sprawach należących w I instancji do naczelników urzędów skarbowych lub naczelników urzędów celno-skarbowych, z wyjątkiem spraw, o których mowa w art. 83 ust. 1 ustawy o KAS. Ponadto do zadań dyrektora izby administracji skarbowej należy rozstrzygnięcie w I instancji w sprawach określonych w odrębnych dla ustawy o KAS przepisach⁶. Dyrektor izby jest zatem organem odwoławczym oraz – na mocy art. 14 ust. 2 Ordynacji podatkowej – organem wyższego stopnia. Właściwość dyrektora nie obejmuje spraw związanych z nieprawidłowościami ustalonymi w toku zakończonej kontroli celno-skarbowej, która przekształciła się w zobowiązanie podatkowe, gdyż kontrolowany nie złożył korekty deklaracji lub organ podatkowy jej nie uwzględnił. Trzeba podkreślić, że dyrektor izby administracji skarbowej rozpatruje ponownie całą sprawę w postępowaniu odwoławczym, jak i zwyczajne środki zaskarżenia poszczególnych czynności proceduralnych w postępowaniu zażaleniomym⁷.

Podstawowe zadania orzecznicze organu podatkowego (art. 13 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa) realizuje naczelnik urzędu skarbowego na mocy art. 28 ust. 1 pkt 1 i pkt 4 ustawy o KAS. W tym zakresie jego zadania obejmują ustalanie, określanie, pobór podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów⁸. Ponadto naczelnik urzędu skarbowego wykonuje egzekucję administracyjną należności pieniężnych oraz wykonuje zabezpieczenia należności pieniężnych. Ustalanie lub określanie wysokości zobowiązań podatkowych przez naczelnik-

⁶ W tym względzie będą to przepisy dotyczące: postępowania egzekucyjnego w administracji, podatku akcyzowego, prawa ochrony środowiska, systemu monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi, prawa celnego, gier hazardowych oraz podatku od wydobycia niektórych kopalini.

⁷ A. Gorgol, *Komentarz do art. 25 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, [w:] L. Bielecki, A. Gorgol (red.), *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 112.

⁸ W tym zakresie trzeba wyróżnić: podatek akcyzowy, podatek od czynności cywilnoprawnych, zryczałtowany podatek dochodowy od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, prawo ochrony środowiska, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek od spadków i darowizn, podatek tonażowy, podatek od towarów i usług, autostrady płatne oraz Krajowy Fundusz Drogowy, gry hazardowe, wspieranie nowych inwestycji, specjalne strefy ekonomiczne, podatek od sprzedaży detalicznej, podatek od wydobycia niektórych kopalini, podatek od niektórych instytucji finansowych, szczególne zasady rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego, szczególne rozwiązania dla podatników uzyskujących niektóre przychody poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz nadmierne zapasy produktów rolnych i produktów cukrowych.

ka odbywa się w postępowaniu wymiarowym w zależności od tego, czy to zobowiązanie powstaje z mocy samej ustawy podatkowej z chwilą zaistnienia zdarzenia w niej opisanego (określenie), czy w wyniku doręczenia decyzji ustalającej jego wysokość⁹. Natomiast w zakresie egzekucji administracyjnej naczelnik urzędu skarbowego posiada status administracyjnego organu egzekucyjnego, a zatem jest wyposażony w uprawnienie do stosowania w całości lub w części określonych w stosownej ustawie¹⁰ środków służących doprowadzeniu do wykonania przez zobowiązanych ich obowiązków o charakterze pieniężnym lub niepieniężnym oraz zabezpieczenia wykonania tych obowiązków. Naczelnik urzędu skarbowego z jednej strony jest wierzycielem należności pieniężnych i stąd pełni funkcję organu wierzycielskiego wraz z przymiotem organu egzekucyjnego, a z drugiej strony jest organem rekwizycyjnym, gdyż może wykonywać niektóre czynności egzekucyjne zlecone przez inny organ egzekucyjny tej samej właściwości rzeczowej¹¹.

Stosunkowo nowym organem podatkowym (na mocy art. 13 § 1 pkt 1a ustawy Ordynacja podatkowa) jest naczelnik urzędu celno-skarbowego. W swojej właściwości rzeczowej jest organem odwoławczym w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i ust. 5 w związku z art. 33 ust. 1 pkt 3 ustawy o KAS. Dotyczy to sytuacji, kiedy kontrola celno-skarbowa przekształca się w postępowanie podatkowe. Natomiast na podstawie art. 33 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS naczelnik urzędu celno-skarbowego jest organem wykonującym zadania w zakresie ustalania i określania podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych oraz innych należności na podstawie odrębnych przepisów¹². Ponadto na mocy art. 33 ust. 1 pkt 7 ustawy o KAS naczelnik urzędu celno-skarbowego prowadzi w I instancji postępowania w sprawach celnych przewidzianych przepisami prawa celnego oraz w sprawach podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów, zaś na mocy pkt 6 tegoż artykułu ustawy o KAS naczelnik ma zadania w zakresie wymiaru należności celnych i podatkowych oraz innych opłat, związanych z przywozem i wywozem towarów. Trzeba zauważyć, że naczelnik urzędu celno-skarbowego jest wymieniony wśród organów podatkowych zarówno I instancji, jak i odwoławczych. Uznanie takiego organu za organ odwoławczy stanowi wyjątek od zasady, że odwołania mają charakter dewolutywny i podlegają rozpatrzeniu przez dyrektora izby administracji skarbowej, gdy zostały wniesione od decyzji naczelnika urzędu

⁹ A. Gorgol, *Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, jako instrument wymiaru podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 11, s. 328–333.

¹⁰ Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 479 ze zm.).

¹¹ R. Hauser, A. Skoczylas (red.), *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 76.

¹² W tym zakresie trzeba wyróżnić: podatek akcyzowy, system monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi, lasy, podatek od towarów i usług, prawo o ruchu drogowym, autostrady płatne i Krajowy Fundusz Drogowy oraz gry hazardowe.

skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego (przekształcenie procedury kontrolnej w procedurę podatkową). W zakresie wymiaru należności celnych trzeba podkreślić, że istotą wymiaru jest zastosowanie techniki obliczenia wysokości świadczenia pieniężnego przez organ. Odbywa się to w postępowaniu jurysdykcyjnym, które kończy się wydaniem decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania publicznoprawnego (wysokość długu celnego lub opłat celnych) na podstawie przepisów stosownej ustawy¹³. W przypadku zaś prowadzenia w I instancji postępowań w sprawach celnych i podatkowych związanych z przywozem lub wywozem towarów, to trzeba podkreślić, że podstawą dla spraw podatkowych jest Ordynacja podatkowa, zaś podstawą dla spraw celnych jest ustawa Prawo celne. Można również zauważyć, że – biorąc pod uwagę art. 73 Prawa celnego – postępowanie podatkowe i postępowanie celne wykazują szereg podobieństw i dlatego też niektórzy twierdzą, że postępowanie w sprawach celnych jest w gruncie rzeczy odrębnym postępowaniem podatkowym¹⁴.

Niewątpliwie wskazana aktywność poszczególnych organów podatkowych i celnych zawiera się w wykonywaniu szeroko pojętych zadań ustawowych w obrębie stosowania prawa podatkowego i celnego przy wykorzystaniu ustawowych wzorców postępowań w tym zakresie. W każdym z tych obszarów aktywności będzie występował, obok organu administracji skarbowej lub celno-skarbowej, w określonej roli konkretny podmiot, który przyjmie miano wnioskodawcy, zainteresowanego lub strony postępowania. We wszystkich zaś przypadkach tychże postępowań tenże podmiot może występować poprzez pełnomocnika, wykorzystując w tym zakresie dostępne możliwości wynikające z niżej przedstawionych regulacji prawnych.

Pełnomocnictwo procesowe jako czynnik przy działalności orzeczniczej terenowych organów Krajowej Administracji Skarbowej

Instytucja pełnomocnictwa procesowego została uregulowana w przepisach art. 138a–138o ustawy Ordynacja podatkowa oraz art. 73 ust. 1 pkt 1 (przepis odsyłający do Ordynacji podatkowej) i art. 84 ustawy Prawo celne.

Stosownie do przywołanych przepisów ustawy Ordynacja podatkowa należy stwierdzić, że strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania.

¹³ Ustawa z dnia 19 marca 2004 r. Prawo celne (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1856).

¹⁴ A. Gorgol, *Postępowanie podatkowe jako szczególny rodzaj postępowania administracyjnego*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych*, Warszawa 2017, s. 233–236.

Od 1 stycznia 2016 r.¹⁵ istnieją, co zostało już zasygnalizowane, trzy kategorie pełnomocnictw: pełnomocnictwo ogólne, pełnomocnictwo szczególne oraz pełnomocnictwo do doręczeń. Pełnomocnika może ustanowić strona lub podmiot na prawach strony¹⁶. Strona określa zakres pełnomocnictwa, jaki jest udzielany pełnomocnikowi. Wynika to stąd, że podstawowym uprawnieniem strony w postępowaniu podatkowym (zarówno we właściwym postępowaniu, jak i w innych postępowaniach, w tym w czynnościach sprawdzających i w kontroli podatkowej) jest prawo do ustanowienia pełnomocnika, który będzie działał w jego imieniu i na jego rzecz. Ustawodawca zastrzega tylko jeden wyjątek – jeśli charakter czynności wymaga osobistego działania. Przykładem tego będzie np. przesłuchanie podatnika w charakterze świadka. Obowiązujące od 1 lipca 2016 r. pełnomocnictwo ogólne upoważnia do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej. Minister Finansów stworzy rejestr pełnomocnictw, dzięki czemu wszystkie organy będą wiedziały, że strona będzie miała takiego pełnomocnika. Jeśli strona nie ustanowiła pełnomocnika ogólnego lub szczególnego lub nie wybrała elektronicznej formy korespondencji z organami podatkowymi, to ma obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń, w przypadku gdy wyjeżdża poza Unię Europejską z zamiarem pobytu lub zamieszkania albo nie mieszka w Unii Europejskiej i wszczyna lub wszczęto wobec niej postępowanie podatkowe. Właściwe wzory w tym zakresie zawiera rozporządzenie Ministra Finansów¹⁷.

Natomiast pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania konkretnej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. Składa się je do akt sprawy. Dotyczy to także zmian i wypowiedzenia. W szczególnych przypadkach niecierpiących zwłoki lub braku możliwości wszczęcia postępowania organ podatkowy wyznacza tymczasowego pełnomocnika dla osoby nieobecnej lub osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej z powodu braku organów bądź osób ją reprezentujących, braku siedziby lub miejsca prowadzenia działalności – do czasu ustanowienia jej kuratora. Udzielenie pełnomocnictwa dla celów procedury podatkowej wymaga konkretnej formy. Pełnomocnikiem może być wyłącznie osoba fizyczna, mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Oznacza to prawną możliwość nabywania praw i zaciągania zobowiązań, przysługującą osobom pełnoletnim (jeśli nie są ubez-

¹⁵ Zmiany wprowadzone art. 1 pkt 98 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1649).

¹⁶ W tym względzie trzeba pamiętać, że oprócz bycia jednym z upragnionych podmiotów prawa, strona postępowania musi mieć interes prawny – wyrok WSA w Łodzi z 5 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 1019/12, Lex nr 1310417.

¹⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictwa szczególnego i pełnomocnictwa do doręczeń oraz wzorów zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych pełnomocnictw (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 974).

własnowolnieni i nie ustanowiono im doradcy tymczasowego). Ponadto agent celny jest uważany za pełnomocnika w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu tych towarów. W sprawach podatkowych pełnomocnikami zawodowymi (profesjonalnymi) są doradcy podatkowi, radcowie prawni i adwokaci. Wykonując zawody zaufania publicznego, mają dodatkowe uprawnienia (np. w zakresie uwierzytelniania pism, tajemnicy zawodowej) i obowiązki (przestrzeganie zasad etyki zawodowej, obowiązkowe ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej). W sprawach mniejszej wagi pełnomocnikiem może być małżonek strony. Należy jednak zauważyć, że reguła ta jest wewnętrznie sprzeczna, gdyż z jednej strony wskazuje się na brak żądania od małżonka strony okazania pełnomocnictwa, a z drugiej określa, że małżonek ten musi być pełnomocnikiem strony i nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia. W przypadku gdy strona nie może się podpisać ani udzielić ustnego pełnomocnictwa do protokołu, pełnomocnictwa udziela osoba sprawująca nad stroną opiekę (opiekun prawny). Pełnomocnikiem przed organami podatkowymi może być także inna osoba niż pełnomocnik profesjonalny (doradca podatkowy, radca prawny lub adwokat), a także inna niż małżonek czy opiekun prawny, np. inny członek rodziny. Forma udzielonego pełnomocnictwa może mieć znaczenie dla nabycia praw i obowiązków przez pełnomocnika w procedurze podatkowej¹⁸. Udzielenie pełnomocnictwa szczególnego lub do doręczeń w formie pisemnej wymaga wypełnienia i podpisania odpowiedniego urzędowego druku pełnomocnictwa w zależności od rodzaju udzielanego pełnomocnictwa (szczególne do doręczeń). Pełnomocnictwo w formie pisemnej jest składane właściwemu w sprawie organowi podatkowemu¹⁹. Udzielenie pełnomocnictwa szczególnego lub do doręczeń w formie dokumentu elektronicznego wymaga wypełnienia odpowiedniego urzędowego druku pełnomocnictwa w zależności od rodzaju udzielanego pełnomocnictwa (szczególne lub do doręczeń) i uwierzytelnienia bezpiecznym podpisem elektronicznym lub poprzez profil ePUAP. Pełnomocnictwo szczególne lub do doręczeń w formie elektronicznej jest przesyłane na skrzynkę podawczą (na platformie ePUAP) właściwemu w sprawie organowi podatkowemu. W przypadku pełnomocnictwa ogólnego (obowiązującego od 1 lipca 2016 r.) forma elektroniczna jest jedynym sposobem jego udzielenia, chyba że wystąpią problemy techniczne uniemożliwiające złożenie go w formie elektro-

¹⁸ W sprawach nieuregulowanych w ustawie Ordynacja podatkowa zastosowanie znajdują przepisy o pełnomocnictwie w art. 86–97 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 1805 ze zm.) oraz w art. 95–109 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.).

¹⁹ Druki urzędowe dla tej formy udzielenia pełnomocnictwa zawiera rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictwa szczególnego i pełnomocnictwa do doręczeń oraz wzorów zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych pełnomocnictw (Dz.U. z 2018 r., poz. 974).

nicznej²⁰. Natomiast udzielenie pełnomocnictwa w formie ustnej do protokołu wymaga wskazania osoby pełnomocnika, rodzaju oraz zakresu udzielanego pełnomocnictwa. Po odczytaniu protokołu podatnik powinien go podpisać. Obecność osoby, której będzie udzielone pełnomocnictwo, nie jest wymagana, choć w praktyce często osoba taka jest obecna. Z reguły pełnomocnictwo w tej formie udzielane jest przez osoby fizyczne, rzadziej przez spółki czy inne podmioty. Pełnomocnictwo udzielone w tej formie może być szczególne (do konkretnej czynności) lub do doręczeń. Pełnomocnictwa udziela się, jeśli osoba go udzielająca nie może się podpisać. Udzielenie pełnomocnictwa w tej formie nie podlega opłacie skarbowej. Z punktu widzenia praktyki zaleca się pobranie odpisu, kopii takiego pełnomocnictwa, by się na nie powoływać w trakcie jego wykonywania. Udzielenie pełnomocnictwa w formie ustnej wymaga dla nabycia uprawnień procesowych w postępowaniu podatkowym formy pisemnej, elektronicznej lub zaprotokołowania. Przy udzielaniu pełnomocnictwa należy podać (zgodnie ze wzorami): dane mocodawcy (identyfikator podatkowy – NIP lub PESEL), imię, nazwisko, datę urodzenia, adres zamieszkania/siedziby oraz dane pełnomocnika (identyfikator podatkowy – NIP lub PESEL), imię, nazwisko, nr dowodu tożsamości, adres do doręczeń). Przy ustanowieniu kilku pełnomocników (ogólnych lub szczególnych) należy wskazać pełnomocnika do doręczeń. Strona ma obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń, jeśli nie ustaliła pełnomocnika ogólnego lub szczególnego i wyjeżdża mieszkać poza Unią Europejską lub nie ma zamieszkania na terenie Unii, a w kraju wszczęto wobec niej bądź chce wszcząć postępowanie podatkowe. W przypadku doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów należy wskazać adres elektroniczny (ePUAP). Wobec nierezydentów okazuje się paszport lub inny dokument tożsamości lub inny numer identyfikacyjny, ewentualnie adres do doręczeń w kraju (jeśli nie posiada identyfikatora podatkowego), a w przypadku nierezydentów w procedurach szczególnych rozliczania podatku od towarów i usług – identyfikator nadany w państwie, w którym jest rezydentem lub paszport/inny dokument tożsamości (przy braku identyfikatora podatkowego w jego państwie rezydencji) oraz adres elektroniczny (ePUAP). W przypadku osoby, która nie może się podpisać, pełnomocnictwo podpisuje opiekun, dokonując wzmianki obok podpisu.

W momencie skutecznego, z punktu widzenia procedury podatkowej, udzielenia pełnomocnictwa, tj. w formie pisemnej, elektronicznej na odpowiednich formularzach lub ustnej do protokołu, strona lub jej pełnomocnik mają prawo do zastosowania udzielonego pełnomocnictwa w procedurze podatkowej. Istotnym elementem jest dokładne ustalenie zakresu pełnomocnictwa – przy pełnomocnictwie szczególnym trzeba wskazać jakiej sprawy dotyczy (np. VAT) czy reprezentowania przed konkretnym urzędem. W przypadku udzielenia

²⁰ Pełnomocnictwo ogólne przesyłane (składane) jest Ministrowi Finansów poprzez portal podatkowy (www.e-deklaracje.gov.pl) lub poprzez CEIDG.

pełnomocnictwa w formie pisemnej regułą jest, że pełnomocnik otrzymuje oryginał dokumentu pełnomocnictwa według właściwego wzoru (szczególne i do doręczeń) w formie pisemnej lub elektronicznej. Praktyka wymaga potwierdzenia przez organ podatkowy faktu wniesienia pełnomocnictwa (dla składanego osobiście lub drogą elektroniczną) bądź potwierdzenia nadania listem poleconym. Pełnomocnik powinien zadbać o komplet dokumentów wymaganych przy pełnomocnictwie (np. podpisy wszystkich współników spółki cywilnej bądź aktualny odpis z Krajowego Rejestru Sądowego wskazujący na osoby uprawnione do reprezentowania spółki prawa handlowego, a w przypadku podatników zagranicznych wyciągi ze stosownych rejestrów opatrzone *apostille* i dołączonym tłumaczeniem przysięgłym). W przypadku udzielenia pełnomocnictwa do protokołu z reguły pełnomocnik jest obecny przy tej czynności. Jeśli nie jest obecny, należy założyć, że podatnik informuje go o tym fakcie (przekazując szczegóły dotyczące protokołu, np. kopię protokołu, dane pracownika urzędu odbierającego oświadczenie i sporządzającego protokół). Podobnie przy otrzymaniu pełnomocnictwa w formie dokumentu elektronicznego pełnomocnik może się dowiedzieć, że takowe pełnomocnictwo strona złożyła sama organowi. Przygotowane pismo procesowe (np. odwołanie) składa się wraz z pełnomocnictwem, chyba że pełnomocnictwo zostało udzielone do protokołu. Złożenie pełnomocnictwa może nastąpić poprzez złożenie go osobiście w siedzibie organu podatkowego, wysłanie drogą elektroniczną na skrzynkę podawczą organu na platformie ePUAP lub przez portal podatkowy albo poprzez wysłanie go pocztą (zalecany będzie list polecony lub z potwierdzeniem odbioru). Różnica między wskazanymi sposobami będzie taka, że pełnomocnictwo wysłane pocztą wywrze skutki procesowe w momencie jego otrzymania przez organ podatkowy, a nie w dacie nadania. Złożenie osobiste lub drogą elektroniczną daje skutek ustanowienia pełnomocnika niemal natychmiast. Otrzymane pełnomocnictwo będzie wywierało stosowne skutki w postaci uprawnień pełnomocnika i obowiązków organu. Nowe przepisy o pełnomocnictwach (obowiązujące od 1 stycznia 2016 r.) nie wskazują już obowiązku złożenia pełnomocnictwa do akt (sprawy). Obecnie wskazuje się, że pełnomocnik może okazać oryginał lub notarialnie poświadczony odpis pełnomocnictwa szczególnego w celu sporządzenia przez organ podatkowy jego urzędowego odpisu i dołączenia do akt sprawy, natomiast organ podatkowy w razie potrzeby dołącza do akt sprawy wydruk pełnomocnictwa ogólnego lub szczególnego udzielonego w formie dokumentu elektronicznego. Zakłada się zatem, że organy podatkowe co do zasady będą miały wiedzę o pełnomocniku z systemu informatycznego.

Po zgłoszeniu pełnomocnika organ z reguły nie może go pominąć. Po wzięciu informacji, że strona działa poprzez pełnomocnika, organ musi respektować reguły postępowania go uwzględniające. Organ jest zobowiązany do wezwania pełnomocnika do złożenia pełnomocnictwa, jeśli przy pierwszej

czynności pełnomocnik tego nie dokonał, oraz do doręczania mu pism kierowanych do mocodawcy (145 § 2 Ordynacji podatkowej). Ponadto organ podatkowy jest zobowiązany do doręczenia pisma pod dotychczasowym adresem pełnomocnika, jeśli ten nie zawiadomił o zmianie adresu (art. 146 § 2 Ordynacji podatkowej), doręczenia pisma, jeśli profesjonalny pełnomocnik (doradca podatkowy, radca prawny, adwokat) zawiadomił organ o wygaśnięciu pełnomocnictwa, a mocodawca nie zwolnił go z okresu dwóch tygodni obowiązkowego działania (art. 138i § 3 Ordynacji podatkowej), dołączenia (w razie potrzeby) do akt sprawy wydruku pełnomocnictwa (art. 138h Ordynacji podatkowej) oraz do zapoznania pełnomocnika tymczasowego ze sprawą, a przede wszystkim z czynnikiem „niecierpiącym zwłoki” (o którym mowa w art. 138l § 1 Ordynacji podatkowej), jak również wypowiedzieć pełnomocnictwo tymczasowe po otrzymaniu informacji o ustanowieniu kuratora w sprawie, co odbywa się na wniosek organu (art. 138l § 1 Ordynacji podatkowej)²¹.

Ponadto organ podatkowy ma uprawnienie do badania poprawności wypełnienia druku urzędowego pełnomocnictwa lub podania wszystkich niezbędnych danych przy protokołowaniu ustnego pełnomocnictwa, do badania kompletności (zupełności) umocowania (dotyczy to przede wszystkim spółek rejestrowanych w Krajowym Rejestrze Sądowym lub w zagranicznych odpowiednikach), do żądania urzędowego poświadczenia podpisu strony w razie wątpliwości (art. 138a § 4 Ordynacji podatkowej) oraz do pominięcia reprezentowania mocodawcy przez pełnomocnika, jeśli czynność wymaga jego osobistego działania (art. 136 Ordynacji podatkowej), przy czym pełnomocnik ma obowiązek być informowany i obecny. Organ podatkowy nie ma wpływu na zakres pełnomocnictwa, moment jego wystawienia oraz wybór osoby umocowanej do reprezentowania strony. Jediną kompetencją organów podatkowych w tym zakresie jest ocena, czy pełnomocnik odpowiada wymogom wyrażonym przez ustawodawcę (w art. 138b § 1 Ordynacji podatkowej) pod względem zdolności do czynności prawnych²².

Rola i znaczenie pełnomocnictwa procesowego była dostrzegana i opisywana od dawna w doktrynie prawa²³ o postępowaniu administracyjnym i podatkowym, przy czym zauważa się, że w miarę upływu czasu przepisy w tym zakresie ulegają zmianom, w tym rozbudowaniu, niekoniecznie uła-

²¹ M. Wojtas, *Pełnomocnictwo w postępowaniu podatkowym*, 2016, Lex.

²² Wyrok NSA z 22 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 223/10, Lex nr 1071019.

²³ Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa–Poznań 1992, s. 128–130. Warto jednak w tym miejscu odnotować, że niektórzy przedstawiali instytucję pełnomocnictwa wzmiankującą, np. W. Taras, *Weryfikacja rozstrzygnięć nieostatecznych w postępowaniu administracyjnym*, [w:] K. Choraży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądowniczoadministracyjne*, Kraków 2004, s. 116 lub W. Taras, *Weryfikacja rozstrzygnięć nieostatecznych w postępowaniu administracyjnym*, [w:] K. Choraży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądowniczoadministracyjne*, Kraków 2005, s. 129 albo H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011.

twiając stosowanie omawianej instytucji procesowo-prawnej w wykonywaniu zadań orzeczniczych przez administrację podatkową. W literaturze podnosi się, że udzielenie pełnomocnictwa to termin techniczno-prawny, oznaczający jednostronną czynność prawną upoważniającą, w skład której wchodzi oświadczenie woli mocodawcy zmierzające do wywołania skutku prawnego w postaci powstania pełnomocnictwa. Pełnomocnictwo jest stosunkiem prawnym, nawiązanym z woli mocodawcy, którego treścią jest umocowanie pełnomocnika do działania w cudzym imieniu i skorelowany z nim obowiązek reprezentowanego znoszenia skutków tego działania²⁴. Niegdyś wskazywało się, że pełnomocnictwo procesowe jest w postępowaniu administracyjnym wyraźnie odformalizowane, w porównaniu np. z rozwiązaniami przyjętymi w postępowaniu cywilnym²⁵. Od dawna także podkreślano doniosłość prawną instytucji pełnomocnictwa w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, wskazując na poważne konsekwencje naruszenia przepisów w tym zakresie²⁶. Należy więc pamiętać, że strona procesu podatkowego ustanawiająca pełnomocnika chroni się przed skutkami nieznamości prawa, a jeżeli organ administracji publicznej pomija pełnomocnika w toku czynności postępowania administracyjnego, to niweczy skutki staranności strony w dążeniu do ochrony swoich praw i interesów oraz otrzymania takiej ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w demokratycznym państwie prawa²⁷. Istotne jest, że także od dawna podkreśla się pierwszeństwo osobistego udziału strony w czynnościach postępowania, zaś instytucja pełnomocnictwa jest wyjątkiem od takiej zasady, a także podkreśla się walor posiadania przez pełnomocnika – jako tylko i wyłącznie osoby fizycznej – posiadania zdolności do czynności prawnych²⁸. W tym względzie doktryna prawa podatkowego zwraca uwagę, że ustawa Ordynacja podatkowa posługuje się w przepisie art. 138b § 1 określeniem zdolności „pełnej” w odróżnieniu w tym zakresie od klasycznego postępowania administracyj-

²⁴ M. Smyk, *Udzielenie pełnomocnictwa przez osobę fizyczną (ze szczególnym uwzględnieniem charakteru prawnego tej czynności)*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Prawa i Ekonomii Wyższej Szkoły Humanistyczno-Przyrodniczej w Sandomierzu” 2006, z. 3, s. 67.

²⁵ J. Borkowski, *Strona postępowania*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 1992, s. 79.

²⁶ Zgodnie z wyrokiem NSA z 10 lutego 1987 r., sygn. akt SA/Wr 875/86, ONSA 1987, z. 1, poz. 13 pominięcie przez organ administracji pełnomocnika strony jest równoznaczne z pominięciem strony w postępowaniu administracyjnym i uzasadnia wznowienie postępowania na zasadzie art. 145 § 1 pkt 4 k.p.a. Ponadto, zgodnie z wyrokiem NSA z 1 marca 1999 r., sygn. akt II SA 1533/98, Lex nr 46787, od chwili doręczenia organowi pełnomocnictwa pełnomocnik powinien być zawiadomiony o wszystkich czynnościach i wzywany do udziału w nich na równi ze stroną.

²⁷ Postanowienie SN z 9 września 1993 r., sygn. akt III ARN 45/93, OSNIC 1994, Nr 5, poz. 112, za: I. Nowak, *Skutki pominięcia pełnomocnika w sprawie podatkowej*, [w:] R. Frey (red.), *Przemiany prawa publicznego i prywatnego na początku XXI wieku*, Kielce 2012, s. 205.

²⁸ M. Szubiakowski, *Strona i podmioty na prawach strony*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2004, s. 57. Podobnie twierdzi R. Kędziora, *Uczestnicy postępowania administracyjnego*, [w:] L. Bielecki, P. Ruczkowski (red.), *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2011, s. 92.

nego²⁹. Zatem w klasycznym postępowaniu administracyjnym, w przeciwieństwie do postępowania podatkowego, pełnomocnikiem strony może być każda osoba fizyczna mająca zdolność procesową, a więc nawet zdolność ograniczoną³⁰. Doktryna podkreśla również, że pełnomocnikiem strony nie może być osoba prawna ani inna nie posiadająca osobowości prawnej³¹. Rozstrzygnięto również, na korzyść tego rozwiązania, co znalazło potwierdzenie w przepisach, że w postępowaniu podatkowym strona może posiadać kilku pełnomocników³². Doktryna podnosi również inne istotne kwestie związane z pełnomocnictwem – m.in. to, że strona niemająca pełnej zdolności do czynności prawnych nie może ustanowić pełnomocnika oraz że pełnomocnik ustanowiony przez stronę nie staje się stroną postępowania, wobec czego skierowanie przez organ decyzji do pełnomocnika, a nie do strony, jest równoznaczne ze skierowaniem decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie i uzasadnia stwierdzenie nieważności takiej decyzji na podstawie art. 156 § 1 pkt 4 Kodeksu postępowania administracyjnego³³. Ponadto zwracano uwagę, że sposób reprezentacji strony przez pełnomocnika należy do stosunku prawnego łączącego zleceniodawcę ze zleceniobiorcą i wykracza poza granice oceny organu administracji w ramach prowadzonego postępowania, jak również że skutki działań i zaniechań pełnomocnika obciążają reprezentowaną stronę oraz że pełnomocnik może posłużyć się osobą trzecią do dokonania określonych czynności i wówczas ponosi pełną odpowiedzialność za poczynania tej osoby. Zwracano również uwagę, że pełnomocnictwo w postępowaniu administracyjnym musi być udzielone wprost, a nie może być dorozumiane oraz że niezłożenie pełnomocnictwa do akt sprawy lub niezgłoszenie go do protokołu pociąga za sobą niemożność uznania czynności pełnomocnika za dokonaną skutecznie w imieniu reprezentowanej strony³⁴. Istotne również jest to, że w orzecznictwie Sądu Najwyższego utrwalony został pogląd, iż ustanowienie pełnomocnika w postępowaniu administracyjnym do zastępstwa mocodawcy w sprawie administracyjnej daje temu pełnomocnikowi również umocowanie do działania w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym³⁵. Jednakże należy pamiętać, że na poziomie organów administracji pełnomocnictwo wiąże tylko przed tym orga-

²⁹ W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe*, [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 89.

³⁰ J. Borkowski, *Strona postępowania administracyjnego*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 2010, s. 150.

³¹ M. Szustek-Janowska, *Postępowanie podatkowe*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, Warszawa 2009, s. 137.

³² M. Szubiakowski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] W. Wójtowicz (red.), op. cit., s. 273.

³³ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2021, poz. 735 ze zm.), dalej jako k.p.a.

³⁴ P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 121–124 oraz przywołane tam orzecznictwo.

³⁵ Postanowienie SN z 27 września 1989 r., sygn. akt II ARN 29/89, OSP 1990, z. 11–12, poz. 375.

nem podatkowym, przed którym zostało złożone³⁶. Z drugiej strony organ podatkowy nie powinien dopuścić do udziału w postępowaniu pełnomocnika, jeśli zamierza on podjąć czynności, do których nie jest umocowany³⁷. Pełnomocnik, reprezentując podatnika przed organami podatkowymi, zobowiązany jest do starannego działania nakierowanego co do zasady na uzyskanie zgodnego z prawem, a zarazem, o ile to możliwe, korzystnego dla mocodawcy rozstrzygnięcia podatkowego. W tym celu pełnomocnik powinien właściwie wykorzystać swoją wiedzę prawniczo-podatkową, wszelkie „instrumenty” proceduralne, a przede wszystkim informować mocodawcę o podejmowanych czynnościach, ich skutkach prawnych oraz skutkach ewentualnych zaniechań³⁸.

Podobnie jak w klasycznym postępowaniu administracyjnym oraz podatkowym, omawiana instytucja kształtuje się w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, aczkolwiek sposób regulacji zagadnienia pełnomocnika w tym postępowaniu jest zasadniczo odmienny. Ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie zawiera przepisów dotyczących pełnomocników, a także rodzajów pełnomocnictw lub zakresu upoważnienia w przypadku udzielenia pełnomocnictwa procesowego. Wprowadza za to zasadę, że jeśli przepisy ustawy egzekucyjnej nie stanowią inaczej, w postępowaniu egzekucyjnym mają odpowiednie zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego. W tym zakresie dochodzi jednak do różnych nieporozumień w procesie stosowania prawa, np. z uwagi na doniosłość skutków egzekucji w sferze praw i wolności obywatelskich należy uznać za niedopuszczalny udział w tymże postępowaniu pełnomocnika na podstawie tzw. pełnomocnictwa domniemanego (art. 33 § 4 k.p.a.). W sytuacji stosowania przymusu, celem realizacji obowiązków, próba selekcjonowania czynności czy praw „mniejszej wagi” mogłaby prowadzić do nadużyć³⁹.

Analiza dotycząca poszczególnych rodzajów pełnomocnictw procesowych skłania także do wniosku, że udział pełnomocników w określonych postępowaniach wiąże się ze zwiększonym stopniem informatyzacji działań organów podatkowych. Potwierdzeniem takiej tendencji jest obowiązek korzystania z elektronicznej skrzynki podawczej organu podatkowego, jeśli chodzi o przesyłanie w formie dokumentu elektronicznego pełnomocnictw szczegółowych i pełnomocnictw do doręczeń oraz obowiązek korzystania z portalu podatko-

³⁶ L. Bielecki, P. Malinowski, *Instytucja pełnomocnictwa w praktyce organu podatkowego*, „Casus” 2007, nr 1, s. 22.

³⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 15 lutego 2005 r., sygn. akt IV SA 4360/03, Legalis nr 71930.

³⁸ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, za: I. Nowak, *Pełnomocnik jako reprezentant strony w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym – wybrane aspekty*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 12, s. 55–56.

³⁹ K. Sobierajski, [w:] J. Dembczyńska, A. Pietrasz, K. Sobierajski, R. Suwaj, *Praktyka administracyjnego postępowania egzekucyjnego*, Wrocław 2008, za: K. Księżyk, *Pełnomocnik w postępowaniu egzekucyjnym. Zagadnienia wybrane*, [w:] D. Fleszer, A. Rogacka-Lukasik (red.), *Studia administracyjne i cywilne*, Sosnowiec 2016, s. 481.

wego, jeśli chodzi o przesyłanie w formie dokumentu elektronicznego pełnomocnictw ogólnych⁴⁰ w oparciu o stosowne przepisy w tym zakresie⁴¹.

Zakończenie

Biorąc powyższe pod uwagę, należy stwierdzić, że jednym z najistotniejszych zadań organów administracji podatkowej jest prowadzenie różnego rodzaju postępowań, a więc administracyjnego (w zakresie egzekucji administracyjnej), podatkowego (ustalanie lub określanie zobowiązań podatkowych) oraz celnego (dług celny i inne należności graniczne). Jednym z częstych czynników towarzyszących tymże czynnościom orzeczniczym jest instytucja pełnomocnictwa procesowego. Owa instytucja posiada trojakiemu rodzaju główne źródło obowiązywania, a zatem w Kodeksie postępowania administracyjnego, w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawie Ordynacja podatkowa oraz w ustawie Prawo celne, pomocniczo również w Kodeksie cywilnym oraz w Kodeksie postępowania cywilnego. Powyższa analiza wskazuje, że pełnomocnictwo procesowe, jako instytucja towarzysząca określonym postępowaniom, czyli czynnościom orzeczniczym organów administracji podatkowej, jest dość rozbudowana. Świadczy o tym nie tylko natężenie przepisów obowiązujących w tym zakresie, ale również „narosła” w tym względzie doktryna oraz orzecznictwo, co wskazuje na nieustanną potrzebę interpretacji oraz wykładni przepisów o pełnomocnictwie w praktyce stosowania prawa, który to proces nieustannie napotyka trudności.

W praktyce obserwuje się trudności w tym zakresie, przejawiające się zasadniczo na dwóch płaszczyznach⁴². Pierwsza z nich pochodzi od ustawodawcy i przejawia się w częstej zmianie przepisów, którym również towarzyszą tzw. regulacje niekompletne, a druga jest działaniem stron postępowań, przejawiającym się częstą zmianą pełnomocników lub zmianą ich siedzib, niejasną treścią pełnomocnictw oraz wielością pełnomocnictw do jednej sprawy podatkowej, celnej lub egzekucyjnej (w tym drugim przypadku potencjalnie po to, by utrudnić prowadzenie postępowania).

Zmiany wprowadzone w 2016 r. wydają się sprostać oczekiwaniom wprowadzenia prawidłowej procedury, ale niosą ze sobą także nowe wątpliwości natury praktycznej, zgłaszane niemalże po wejściu w życie nowych przepisów, a wynikające np. z art. 138c § 1 oraz art. 144 § 5 ustawy Ordynacja podatko-

⁴⁰ J. Serwacki, *Pełnomocnik w postępowaniu podatkowym*, [w:] D. Fleszer, A. Rogacka-Łukasik (red.), op. cit., s. 503.

⁴¹ Ustawa z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 569 ze zm.).

⁴² W większości przypadków są to doświadczenia autora niniejszego artykułu, wynikające z wieloletniej w pracy w administracji podatkowej, pogłębione również aktualnym wywiadem informacyjnym pochodzącym z tego środowiska jako administracji publicznej.

wa w zakresie obligatoryjnej treści pełnomocnictwa. Pierwszy z przepisów dotyczy danych identyfikujących mocodawcę oraz jego pełnomocnika poprzez m.in. podanie ich identyfikatorów podatkowych, a w przypadku profesjonalnego pełnomocnika, tj. adwokata, radcy prawnego czy doradcy podatkowego, także jego adresu elektronicznego. O ile podawanie identyfikatora podatkowego podatnika (mocodawcy) jest całkowicie zrozumiałe, o tyle już podawanie identyfikatora podatkowego pełnomocnika nie jest takie oczywiste. Uzasadnione staje się bowiem podejrzenie, że urzędnicy organów skarbowych będą mogli, po wprowadzeniu identyfikatora do bazy podatników, poznać dokładne dane podatkowe pełnomocnika, w tym rozliczenia podatkowe, a w odpowiednim i wygodnym dla siebie momencie wykorzystać je do wszczęcia u pełnomocnika kontroli i/lub postępowania podatkowego, np. gdy pełnomocnik nie będzie sprzyjał poleceniom organu. Podawanie adresu elektronicznego na pełnomocnictwie z kolei jest skorelowane z treścią drugiego, wskazanego wcześniej artykułu dotyczącego doręczania pism profesjonalnemu pełnomocnikowi, które obligatoryjnie następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego. W myśl ustawy profesjonalny pełnomocnik powinien posiadać aktywne konto na platformie ePUAP oraz połączony z nią adres elektroniczny. Tymczasem stawianie takiego wymogu nie ma pokrycia w żadnym z przepisów ustawy Ordynacja podatkowa. Ustawa zwraca bowiem jedynie uwagę na obowiązek podania posiadanego przez pełnomocnika adresu elektronicznego, na który następować będzie doręczanie pism organu podatkowego. Takie żądanie organu należy więc zinterpretować jako działanie wymierzone nie tylko w samego pełnomocnika, ale także w stronę postępowania. Próbuje się tu zdyskredytować działania osoby, której powierzyła ona sprawę podatkową i wyeliminować ją z postępowania, np. na czas wydawania decyzji czy protokołu kontroli podatkowej. Ustawa odnosi się wprawdzie wprost do profilu ePUAP, ale jedynie w sytuacji, kiedy organ chce przesłać pismo wydane w formie dokumentu elektronicznego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego ministra właściwego do spraw finansów publicznych, a które to pismo zostało podpisane bezpiecznym podpisem elektronicznym, weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu lub podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP. W takiej sytuacji organ podatkowy ma prawo doręczyć wydruk pisma uzyskanego z tego systemu i odzwierciedlającego treść tego pisma, jeżeli strona nie wносиła o doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub nie wyraziła zgody na doręczenie pism w taki sposób. Wydruk ten ma moc dokumentu urzędowego, co wynika z treści art. 144b § 4 ww. ustawy. Na szczęście mamy już za sobą pierwsze orzeczenia sądów administracyjnych, z których jasno wynika, że w sytuacji, kiedy pełnomocnik nie poda na druku pełnomocnictwa adresu elektronicznego (jaki by on nie był), ale poda tradycyjny adres do doręczeń, to organ musi doręczyć mu pismo w ten właśnie sposób. A to wszystko m.in. dlatego, że sądy przyjęły

w swych orzeczeniach tezę, zresztą całkowicie słusznie, iż brak adresu elektronicznego należy traktować jako problem techniczny, co powoduje konieczność wykorzystania procedury doręczania pism według treści art. 144 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa. A co z kwestią podawania adresu elektronicznego przez pełnomocników, którzy dołączyli pełnomocnictwo do akt sprawy jeszcze przed dniem 1 stycznia 2016 r., z czym problemy mieli zarówno pełnomocnicy, jak i organy podatkowe? Wyjaśnił ją swego czasu dyrektor Departamentu Polityki Podatkowej Ministerstwa Finansów, informując i wyjaśniając jednocześnie w piśmie z 30 grudnia 2015 r. kierowanym do dyrektorów izb skarbowych, twierdząc, iż pełnomocnictwa dołączone do akt sprawy przed 1 stycznia 2016 r., a także ich urzędowo poświadczony odpisy oraz uwierzytelnione odpisy uznaje się za pełnomocnictwa szczególne w rozumieniu art. 138e zmienionej ustawy Ordynacja podatkowa – na podstawie art. 24 ustawy nowelizującej z dnia 10 września 2015 r. W tym przypadku doręczenia pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym będą dokonywane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, o ile pełnomocnik wnieśli lub wyrazi zgodę na doręczenia w ten sposób. Doręczenie pism tym pełnomocnikom nastąpi także, gdy pełnomocnik ustanowiony przed 1 stycznia 2016 r. wskaże dodatkowo po tej dacie adres elektroniczny, składając pełnomocnictwo według wzoru określonego w rozporządzeniu⁴³.

Ponadto profesjonalni pełnomocnicy wskazują, że brakuje dziś pełnomocnictw, które pozwoliłyby doradcy zająć się chociażby wszystkimi sprawami z zakresu danego podatku, np. VAT bądź od nieruchomości. Pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie, należącej do właściwości organu podatkowego. Wymaga to złożenia pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy. Nie bez podstawy organy podatkowe interpretują je jako pełnomocnictwo tylko do konkretnej, szczególnej sprawy. Dlatego w praktyce urzędnicy kwestionują pełnomocnictwa szczególne, jeśli są one udzielone np. do wszystkich spraw VAT danego podatnika. Problemem są też formularze pełnomocnictw, zwłaszcza szczególnego. Jest on bardzo drobiazgowy i nie ułatwia stosowania, a wręcz przeciwnie. Przykładowo: skąd pacjent w szpitalu ma wziąć formularz, aby udzielić pełnomocnictwa swojemu prawnikowi? Inny problem wynika z konieczności wskazania właściwego organu. Sprawy dotyczące podatku u źródła czy podatków lokalnych toczą się często przed wieloma organami w kraju. Przygotowywanie kilkudziesięciu pełnomocnictw w takim przypadku byłoby niezwykle utrudnione. Formularze należy mocno uprościć lub wręcz zlikwidować, dopuszczając opcję udzielenia pełnomocnictwa adwokatowi, radcy prawnemu i doradcy podatkowemu bez formularza, a więc na zwykłej kartce. Profesjonalny pełnomocnik sam dobrze zadba o to, aby nie było

⁴³ *Problemy wskazane przez profesjonalnych pełnomocników*, <https://kancelaria-skarbiec.pl/publikacje/pełnomocnictwo-w-postepowaniu-przed-organem-podatkowym.html> (data dostępu: 15.03.2022).

wątpliwości co do zakresu umocowania i osoby mocodawcy. Rozwiązaniem problemów z pełnomocnictwem szczególnym nie jest pełnomocnictwo ogólne. Upoważnia ono do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych należących do właściwości organów podatkowych. Wystawienie czy przyjęcie takiego pełnomocnictwa jest jednak bardzo poważną decyzją zarówno dla mocodawcy, jak i pełnomocnika. W obrocie profesjonalnym powierzenie z góry wszystkich spraw jednemu pełnomocnikowi należy do rzadkości. Przykładowo: jeśli doradca zgodzi się przyjąć pełnomocnictwo ogólne, to może dostawać pisma w sprawach, których się nie spodziewa. Pełnomocnictwo ogólne czyni z pełnomocnika dyżurnego odbiorcę wszelkiej korespondencji we wszelkich sprawach podatkowych, w tym np. w sprawie zaliczenia kilkudziesięciu złotych nadpłaty. Na dodatek nie ma jasnych przepisów, które pozwalałyby wyłączyć pełnomocnika ogólnego z danej sprawy w inny sposób niż przez wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego. Trudno jest więc przekierować doręczenia w jakichś sprawach, przykładowo z zakresu podatku od nieruchomości, do rąk samego podatnika. Również z tego powodu doradcy raczej nie chcą być pełnomocnikami ogólnymi. W ocenie ekspertów pełnomocnictwo ogólne sprawdza się w biurach rachunkowych. Natomiast dla prawników i doradców podatkowych może być zbyt dużym ciężarem organizacyjnym. Wyjątkiem jest sytuacja, gdy profesjonaliści pracują wyłącznie dla danej firmy (wewnętrzni prawnicy lub doradcy). Doradcy zgodnie twierdzą, że brakuje im rozwiązania między pełnomocnictwem ogólnym a szczególnym, czyli pełnomocnictwa rodzajowego. Byłoby ono udzielane nie do konkretnej, już wszczętej kontroli podatkowej czy postępowania, ale potencjalnie do wszystkich spraw, np. w zakresie VAT bądź dotyczących podatku dochodowego. Dzięki temu pisma z urzędu dotyczące VAT trafiałyby od razu do pełnomocnika. Okazją do wprowadzenia pełnomocnictw rodzajowych byłby projekt nowej ordynacji podatkowej. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego uznała jednak, że taki instrument nie jest potrzebny. W uzasadnieniu projektu ordynacji komisja podała, że na koniec sierpnia 2017 r. ustanowionych było około 55 tys. pełnomocników ogólnych. Stwierdziła więc, że upoważnienie tego typu przyjęło się i nie ma potrzeby wprowadzania pełnomocnictw rodzajowych. Projekt nowej ordynacji podatkowej zakłada więc pięć kategorii pełnomocnictw: ogólne, szczególne, do doręczeń w kraju, szczególne tymczasowe oraz do podpisywania deklaracji⁴⁴.

Codziennosc pracy aparatu administracji podatkowej obfituje także we wskazane już wyżej sytuacje dotyczące działania strony w określonym postępowaniu. Często bowiem zmiana pełnomocników lub zmiana ich siedzib, niejasna treść pełnomocnictw oraz wielość pełnomocnictw do jednej sprawy podatkowej, celnej lub egzekucyjnej powodują trudności w prawidłowym co do

⁴⁴ *Kolejne problemy w stosowaniu przepisów o pełnomocnictwie*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1375802,pełnomocnictwa-w-ordynacji-podatkowej.html> (data dostępu: 15.03.2022).

formy załatwieniu takiej sprawy. W tychże przypadkach organy podatkowe muszą na bieżąco aktualizować osobę pełnomocnika, żeby nie pominąć jej w postępowaniu, aktualizować zmianę jego siedziby, żeby dokonać skutecznego doręczenia korespondencji, zwracać uwagę na treść pełnomocnictwa, która niejednokrotnie nie wskazuje, do jakiej sprawy zostało wniesione i jaki jest zakres przedmiotowy pełnomocnictwa. Ponadto organy podatkowe muszą często borykać się ze zjawiskiem celowego mnożenia pełnomocnictw, wprowadzającym organ podatkowy w błąd i dezorientującym co do osoby pełnomocnika i jego reprezentacji w konkretnej sprawie. Organy podatkowe są zobligowane do czuwania we wskazanym zakresie, gdyż błąd w procedowaniu często prowadzi do określonych negatywnych konsekwencji procesowych⁴⁵. W praktyce orzeczniczej pojawia się także sytuacja, w której organ podatkowy na skutek wskazanych działań strony może dążyć do podważenia skuteczności umocowania pełnomocnika. W tym zakresie pamiętać jednak trzeba, że organ administracji, kwestionując umocowanie danej osoby w sprawie do działania w imieniu innej, jest zobowiązany szczegółowo i wyczerpująco wyjaśnić swoje wątpliwości. Pozostawienie podania bez rozpoznania z powodu braku umocowania powinno być poprzedzone obaleniem twierdzenia osoby przedstawiającej pełnomocnictwo dla niej do działania w imieniu mocodawcy, że jest ona należycie umocowana⁴⁶.

Podsumowując powyższe, należy podkreślić, że przed organami administracji podatkowej nieustannie stoją potężne zadania orzecznicze wynikające z dużej liczby obowiązujących w Polsce tytułów podatkowych, co wiąże się z potrzebą prowadzenia w tym zakresie nieskończonej ilości postępowań po-

⁴⁵ Przykładowo: zgodnie z wyrokiem NSA z 27 listopada 2020 r., sygn. akt I FSK 435/18, Lex nr 3227827 skutki pełnomocnictwa złożonego do akt postępowania zwykłego, choćby było to pełnomocnictwo o charakterze ogólnym, nie rozciągają się na postępowania nadzwyczajne lub wyrok WSA w Gdańsku z 5 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Gd 1582/19, Lex nr 2864982, zgodnie z którym brak pełnomocnictwa stanowi brak formalny wniosku. Stosownie do art. 169 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa organ prowadzący sprawę ma obowiązek wezwania strony do jego uzupełnienia i nadesłania, w ustawowym terminie, ze stosownym pouczeniem o skutkach niewykonania wymaganej czynności (pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia) albo wyrok WSA w Gdańsku z 31 stycznia 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 669/17, Lex nr 2462955, w którym stwierdzono, że dopiero skuteczne złożenie do akt dokumentu pełnomocnictwa zobowiązuje organ do dokonywania doręczeń pełnomocnikowi. Posłużenie się przez organ pełnomocnictwem złożonym na potrzeby innego postępowania, choćby swym zakresem obejmowało ono przedmiot postępowania, do którego akt nie zostało dołączone i procedowanie z udziałem „rzekomego pełnomocnika”, naraża organ na zarzut pozbawienia strony czynnego udziału w postępowaniu. Także: wyrok WSA w Łodzi z 18 października 2017 r., sygn. akt I SA/Łd 706/17, Lex nr 2387794, w którym napisano, że złożenie dokumentu pełnomocnictwa ogólnego przed organem podatkowym (na podstawie art. 138a § 2 i art. 138d § 2 ustawy Ordynacja podatkowa) nie może odnieść skutku w zakresie doręczenia upomnienia przedegzekucyjnego, gdyż nie następuje ono w procedurze postępowania podatkowego, jak również przepisy regulujące obowiązek doręczania upomnień w zakresie zapłaty zaległych zobowiązań pieniężnych nie zawierają odesłania do stosowania (odpowiedniego lub wprost) przepisów działu IV Ordynacji podatkowej.

⁴⁶ Wyrok NSA z 25 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3661/17, Lex nr 2493675.

datkowych, celnych i egzekucyjnych. Jest to również związane z funkcjonowaniem w toku tychże postępowań występującej instytucji pełnomocnictwa procesowego, która z powodu interwencji ustawodawcy oraz działań stron postępowań oraz w mniejszym zakresie samych organów podatkowych nastęrcza wielu trudności w stosowaniu prawa w tym zakresie. Problemy biorą się z ciągłego poszukiwania przez ustawodawcę optymalnych rozwiązań prawnych w tym względzie, które nieustannie nie są w pełni zadawalające dla stosujących prawo, którzy dla swoich potrzeb wykorzystują owe niedoskonałości prawne w celu osiągnięcia własnych interesów podatkowych. Dotyczy to zarówno stron, jak i, niestety, organów podatkowych. Nie wydaje się ponadto, że taki stan rzeczy zostanie szybko zlikwidowany, a raczej będzie się utrzymywał z uwagi na nieustanną zmienność sytuacji podatkowo-prawnych w otaczającej rzeczywistości, pozostających w opozycji do nienadążającej za tymi zmianami rzeczywistości praktyki ustawodawczej. Remedium na taki stan rzeczy pozostaje jednolite orzecznictwo sądownoadministracyjne oraz jednolita interpretacja przepisów dokonywana przez Krajową Informację Skarbową, a w dalszej kolejności głęboko przemyślana i kompleksowa nowelizacja przepisów w omawianym zakresie.

Wykaz literatury

- Bielecki L., Malinowski P., *Instytucja pełnomocnictwa w praktyce organu podatkowego*, „Casus” 2007, nr 1.
- Borkowski J., *Strona postępowania*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, PWN, Warszawa 1992.
- Borkowski J., *Strona postępowania administracyjnego*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, LexisNexis, Warszawa 2010.
- Brolik J., *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, LexisNexis, Warszawa 2012.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, TNOiK, Toruń 2007.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe*, [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Difin, Warszawa 2006.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny indywidualnych interpretacji podatkowych – wybrane zagadnienia*, [w:] W. Miemieć (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Unimex, Wrocław 2009.
- Dzwonkowski H. (red.), *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2011.
- Gorgol A., *Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, jako instrument wymiaru podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 1995, nr 11.
- Gorgol A., *Postępowanie podatkowe jako szczególny rodzaj postępowania administracyjnego*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

- Gorgol A., *Komentarz do art. 25 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej*, [w:] L. Bielecki, A. Gorgol (red.), *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2018.
- Hauser R., Skoczylas A. (red.), *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, PWN, Warszawa–Poznań 1992.
- Kędziora R., *Uczestnicy postępowania administracyjnego*, [w:] L. Bielecki, P. Ruczkowski, (red.), *Postępowanie administracyjne*, Difin, Warszawa 2011.
- Księżyk K., *Pełnomocnik w postępowaniu egzekucyjnym. Zagadnienia wybrane*, [w:] D. Fleszer, A. Rogacka-Łukasik (red.), *Studia administracyjne i cywilne*, Wyższa Szkoła Humanitas, Sosnowiec 2016.
- Nowak I., *Skutki pominięcia pełnomocnika w sprawie podatkowej*, [w:] R. Frey (red.), *Przemiany prawa publicznego i prywatnego na początku XXI wieku*, Wyższa Szkoła Ekonomii i Prawa im. E. Lipińskiego, Kielce 2012.
- Nowak I., *Pełnomocnik jako reprezentant strony w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym – wybrane aspekty*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 12.
- Przybysz P., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2004.
- Serwacki J., *Pełnomocnik w postępowaniu podatkowym*, [w:] D. Fleszer, A. Rogacka-Łukasik (red.), *Studia administracyjne i cywilne*, Wyższa Szkoła Humanitas, Sosnowiec 2016.
- Smyk M., *Udzielenie pełnomocnictwa przez osobę fizyczną (ze szczególnym uwzględnieniem charakteru prawnego tej czynności)*, „Zeszyty Naukowe Wydziału Prawa i Ekonomii Wyższej Szkoły Humanistyczno-Przyrodniczej w Sandomierzu” 2006, z. 3.
- Sobierajski K., [w:] J. Dembczyńska, A. Pietrasz, K. Sobierajski, R. Suwaj, *Praktyka administracyjnego postępowania egzekucyjnego*, Presscom, Wrocław 2008.
- Szubiakowski M., *Strona i podmioty na prawach strony*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, C.H. Beck, Warszawa 2004.
- Szustek-Janowska M., *Postępowanie podatkowe*, [w:] W. Wójtowicz, (red.), *Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa*, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Taras W., *Weryfikacja rozstrzygnięć nieostatecznych w postępowaniu administracyjnym*, [w:] K. Choraży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne*, Zakamycze, Kraków 2004.
- Taras W., *Weryfikacja rozstrzygnięć nieostatecznych w postępowaniu administracyjnym*, [w:] K. Choraży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne*, Zakamycze, Kraków 2005.
- Wojtas M., *Pełnomocnictwo w postępowaniu podatkowym*, 2016, Lex.

Summary

Institution of a power of attorney in the light of the performance of judicial tasks by the tax administration. The most important problems

Keywords: the power of attorney, procedure, tax administration, tasks, jurisprudence, problems.

In the sphere of functioning of the institution of power of attorney in tax and customs proceedings, individual tax authorities carry out the judicial tasks stipulated for them by statutory provisions. The regulations distinguish general power of attorney, special power of attorney and power of attorney for service. A power of attorney is an optional factor in tax proceedings, however, when used by a party to such proceedings, it often poses a problem in terms of the correct application of tax and customs laws in this respect by tax authorities.

In the paper, I attempted to present the institution of the power of attorney in the proceedings of tax authorities during the performance of statutory tasks by the local tax administration and presented the most important legal problems related to it, i.e.: frequent changes in regulations, incomplete regulations, frequent change of attorneys or their seats, unclear content of powers of attorney and multiple powers of attorney for one tax, customs or enforcement case.

The main conclusion is that the factors stabilizing the power of attorney in the jurisprudence of the tax authorities are uniform judicial and administrative jurisprudence and uniform interpretation of regulations by the National Tax Information, and then a well-thought-out and comprehensive amendment to the provisions on the power of attorney.

