
PEŁNOMOCNICTWO W ŚWIETLE ORDYNACJI PODATKOWEJ – STAN OBECNY A PLANOWANE ZMIANY

IRENEUSZ NOWAK, BOGDAN RUTKOWSKI

SPIS TREŚCI

1. Uwagi wprowadzające	184
2. Pełnomocnictwo – istota instytucji.....	185
3. Pełnomocnik jako osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych.....	187
4. Możliwość działania przez pełnomocnika w sprawie podatkowej.....	189
5. Małżonek strony jako pełnomocnik (domniemany pełnomocnik) w prawie podatkowym....	190
6. Stosowanie przepisów kodeksu cywilnego i kodeksu postępowania cywilnego do Ordynacji podatkowej.....	193
7. Rodzaje pełnomocnictw – uwagi ogólne	194
7.1. Pełnomocnictwo ogólne.....	194
7.2. Pełnomocnictwo szczególne	198
7.3. Pełnomocnik do doręczeń.....	199
8. Tymczasowy pełnomocnik szczególny	201
9. Podsumowanie.....	203

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Celem artykułu jest wskazanie najistotniejszych zmian związanych z planowaną nowelizacją instytucji pełnomocnictwa w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³¹⁸. Podjęta zostanie także próba ustalenia *ratio legis* projektowanych regulacji oraz zbadania czy zapewniają one stronie właściwą ochronę jej prawa w procedurze podatkowej. Należy w tym miejscu podkreślić, że

³¹⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa; tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.; dalej O.p.

postępowanie podatkowe ma charakter inkwizycyjny³¹⁹, nierównorzędny³²⁰, bez równouprawnienia stron³²¹, czyli nie jest to stosunek kontradyktoryjny³²². W związku z tym zasadne jest pytanie, czy nowelizacja zapewni pełnomocnikowi, którego pod względem procesowym traktuje się przecież tak samo jak jego mocodawcę³²³, możliwość **współdziałania w trakcie całej procedury podatkowej**, na treści rozstrzygnięcia podatkowego kończą³²⁴. Nadmienić należy, że projekt ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw³²⁵ przewiduje szereg zmian w przepisach dotyczących pełnomocnictw. Oprócz uchylecia art. 136 i 137 obowiązującej Ordynacji podatkowej³²⁶, proponuje się wyodrębnienie w dziale IV ustawy rozdziału 3a zatytułowanego „Pełnomocnictwo”³²⁷.

Punktem wyjścia niniejszych rozważań jest ustalenie istoty pełnomocnictwa w prawie podatkowym. Ponadto omówione zostaną, m.in. zagadnienia związane z propozycją wprowadzenia do Ordynacji podatkowej pełnomocnictwa ogólnego, a także tymczasowego pełnomocnika szczególnego.

Bardzo ważne jest również wskazanie, iż z istoty pełnomocnictwa wynika obowiązek działania zastępcy procesowego w imieniu mocodawcy, a pełnomocnik reprezentuje interesy zarówno faktyczne, jak i prawne³²⁸. Jako, że Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia pełnomocnictwa, w tym zakresie, odnieść należy się do prawa cywilnego, na gruncie którego pełnomocnictwo jest określane jako jednostronna czynność prawna o charakterze upoważniającym³²⁹.

2. PEŁNOMOCNICTWO – ISTOTA INSTYTUCJI

Tak osoby fizyczne, jak i prawne nie są zobligowane do dokonywania czynności prawnych osobiście. Mogą to uczynić za pośrednictwem swoich przedstawicieli, a czynność prawna wywoła

³¹⁹ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej WSA) w Gdańsku z dnia 14 listopada 2006 r., I SA/Gd 721/06, CBOSA

³²⁰ W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 26; J. Zimmermann, *Zakaz reformationis in peius w postępowaniu administracyjnym i w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, [w:] *Księga pamiątkowa Profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999, s. 352.

³²¹ S. Rozmarn, *O zasadach ogólnych Kodeksu postępowania administracyjnego*, Państwo i Prawo 1961, nr 12, s. 895.

³²² D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, *passim*; I. Nowak, *Skutki pominięcia pełnomocnika w sprawie podatkowej*, [w:] R. Frey (red.), *Przemiany prawa publicznego i prywatnego na początku XXI wieku*, Kielce 2012, s. 204 i powołana tam literatura.

³²³ D. Strzelec, *Strona postępowania podatkowego*, Vademecum Doradcy Podatkowego/el; dalej VDP.

³²⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 stycznia 2007 r., I SA/Po 1356/06, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 sierpnia 2010 r., II SA/Gd 211/10, CBOSA.

³²⁵ <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/230100/katalog/230145#230145>; dalej p.O.p.

³²⁶ Dalej o.O.p.

³²⁷ Planowane wejście w życie przepisów przewidziane jest na styczeń 2016 r. Należy jednak pamiętać, że w ramach procesu legislacyjnego mogą pojawić się – przyjętą należy *a priori*, że raczej pożądane – modyfikacje proponowanych regulacji prawnych.

³²⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA) z dnia 23 stycznia 2007 r., I OSK 334/06, CBOSA.

³²⁹ Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2013 r., II FSK 2028/12, Lex nr 1342085.

skutki zarówno w sferze praw jak i obowiązków podmiotu reprezentowanego. Brak przymusu osobistego działania wychodzi naprzeciw potrzebom uczestników obrotu prawnego, gdyż może pojawić się wiele przyczyn, zarówno natury faktycznej, jak i prawnej, które spowodują, że dana osoba wykorzysta działania innego podmiotu³³⁰.

Gdy źródłem reprezentacji jest ustawa, mamy do czynienia z przedstawicielstwem ustawowym. Jeżeli natomiast źródłem reprezentacji jest oświadczenie reprezentowanego (wola strony), mamy do czynienia z pełnomocnictwem³³¹. Innymi słowy „przedstawicielstwo ustawowe wchodzi w rachubę, gdy strona nie ma zdolności proceduralnej, o tyle pełnomocnictwa może udzielić strona, która taką zdolność posiada”³³². Tak więc „ustawodawca przewiduje dwa źródła umocowania dla przedstawiciela: przepis ustawy oraz oświadczenie samego reprezentowanego. W pierwszym przypadku kreowane jest przedstawicielstwo ustawowe, w drugim – pełnomocnictwo”³³³. Zatem przepisy prawa normują dwie formy umocowania do działania w cudzym imieniu:

- a) przedstawicielstwo ustawowe – reprezentowanie innej osoby w oparciu o przepisy określonej ustawy,
- b) pełnomocnictwo – umocowanie w oparciu o oświadczenie osoby reprezentowanej³³⁴.

Pojęcie pełnomocnictwa może występować w kilku znaczeniach, jako:

- a) forma przedstawicielstwa, tj. czynność prawna, z której wynika umocowanie do reprezentowania innego podmiotu,
- b) dokument potwierdzający umocowanie pełnomocnictwa³³⁵,
- c) oznaczenie umocowania³³⁶ (moc prawna przysługująca pełnomocnikowi).

³³⁰ W. Robaczyński, [w:] B. Giesen, W. J. Katner, P. Księżak (red.), B. Lewaszkiwicz-Petrykowska, R. Majda, E. Michniewicz-Broda, T. Pajor, U. Promińska, M. Pyziak-Szafnicka (red.), W. Robaczyński, M. Serwach, Z. Świdorski, M. Wojewoda, *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna 2014*, Lex/el.

³³¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, tom II, Toruń 2007, s. 88; P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013*, Lex/el.

³³² M. Jaśkowska. A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego 2014*, Lex/el.

³³³ J. Strzebinczyk, [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz 2014*, Legalis/el.

³³⁴ J. Motawski, *Pełnomocnictwo*, Lex nr 102810.

³³⁵ W. Gawrylczyk, *Przedstawicielstwo*, Monitor Prawniczy 2000, nr 12, Legalis/el; J. Strzebinczyk, [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks...*, Legalis/el.

³³⁶ Przez umocowanie M. Pazdan rozumie „kompetencję do dokonywania czynności prawnych w imieniu reprezentowanego, której odpowiada po stronie tego ostatniego stan "związania", polegający na tym, że nie może on zapobiec powstaniu w swojej sferze prawnej skutków czynności prawnej dokonanej przez przedstawiciela w granicach przysługującej mu kompetencji” – M. Pazdan, [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz 2013, t. I*, Legalis/el. „Źródła umocowania można poszukiwać w ustawie lub czynności prawnej osoby reprezentowanej. Ze względu na źródło umocowania przypadki przedstawicielstwa podzielić można na przedstawicielstwo ustawowe (gdy umocowanie wynika z przepisu ustawy) i pełnomocnictwo (gdy umocowanie wynika z czynności prawnej)” – W. Robaczyński, [w:] B. Giesen, W. J. Katner, P. Księżak (red.), B.

W praktyce największe znaczenie ma pełnomocnictwo rozumiane jako jednostronna czynność prawna mocodawcy o charakterze upoważniającym, „mocą której upoważnia on inną osobę (pełnomocnika) do dokonywania czynności prawnych w swoim imieniu i ze skutkiem bezpośrednim dla siebie”³³⁷. Analogiczne rozumienie tej instytucji przyjęła judykatura, zauważając, iż udzielenie pełnomocnictwa następuje w drodze jednostronnej czynności prawnej dokonanej przez mocodawcę i polega na złożeniu oświadczenia woli. Zatem pełnomocnictwo to umocowanie do działania w cudzym imieniu, które oparte jest na oświadczeniu reprezentowanego³³⁸. Innymi słowy, działanie pełnomocnika na podstawie udzielonego mu pełnomocnictwa, jest równoznaczne z działaniem samego mocodawcy³³⁹.

Od pełnomocnictwa należy odróżnić stosunek wewnętrzny między mocodawcą a pełnomocnikiem zwany stosunkiem podstawowym, stanowiący podstawę udzielenia pełnomocnictwa. Wynika on co do zasady z umowy zobowiązującej pełnomocnika do dokonania w imieniu mocodawcy i na jego rzecz oznaczonej czynności prawnej, np. z umowy zlecenia.³⁴⁰ Zatem pojęcie „pełnomocnictwa” ma dwojakie znaczenie – z jednej strony oznacza pochodzące od mocodawcy umocowanie pełnomocnika do działania w imieniu mocodawcy, a z drugiej strony – dokument obejmujący (stwierdzający) to umocowanie³⁴¹.

3. PEŁNOMOCNIK JAKO OSOBA FIZYCZNA MAJĄCA PEŁNĄ ZDOLNOŚĆ DO CZYNNOŚCI PRAWNYCH

Art. 138b § 1 p.O.p., analogicznie jak art. 137 o.O.p. stanowi, że pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Innymi słowy – „pełnomocnikiem może być ustanowiona każda osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych”³⁴². Ordynacja podatkowa – w przeciwieństwie do kodeksu postępowania administracyjnego³⁴³ – *expressis verbis* stanowi, że chodzi o pełną zdolność do czynności prawnych³⁴⁴. Zatem nie może być

Lewaszkiwicz-Petrykowska, R. Majda, E. Michniewicz-Broda, T. Pajor, U. Promińska, M. Pyziak-Szafnicka (red.), W. Robaczyński, M. Serwach, Z. Świdorski, M. Wojewoda, *Kodeks...*, Lex/el.

³³⁷ M. Wojewoda, *Elementy prawa cywilnego i handlowego*, [w:] M. Sęk (red.), *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, Łódź 2014, s. 293.

³³⁸ Wyrok Sądu Apelacyjnego (dalej SA) w Poznaniu z dnia 30 maja 2006 r., I ACa 1363/05, Lex nr 278401.

³³⁹ Postanowienie SA w Katowicach z dnia 2 grudnia 2004 r., I ACa 1921/04, Legalis nr 72037.

³⁴⁰ J. Strzebinczyk, [w:] E. Gniewek, P. Machnikowski (red.), *Kodeks...*, Legalis/el.

³⁴¹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 sierpnia 2004 r., I SA/Wr 2356/02, Lex nr 512155.

³⁴² P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, Lex/el.

³⁴³ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. kodeks postępowania administracyjnego; tekst jednolity: Dz.U. z 2013 r., poz. 267 ze zm.

³⁴⁴ I. Nowak, *Pełnomocnik do spraw doręczeń w procedurze podatkowej*, *Humanities and Social Sciences* 2014, nr 2, s. 166-167.

pełnomocnikiem osoba mająca ograniczoną zdolność do czynności prawnych³⁴⁵. Ponadto przepis art. 138b § 1 p.O.p. wyłącza możliwość ustanowienia pełnomocnikiem strony osoby prawnej³⁴⁶, a wada postępowania w tym zakresie nie może być konwalidowana³⁴⁷. Analogicznie podnosi H. Dzwonkowski twierdząc, iż „strona nie może ustanowić w postępowaniu podatkowym jako pełnomocnika osoby prawnej, np. spółki doradztwa podatkowego działającej w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej”³⁴⁸. W praktyce nie będzie zatem dopuszczalne udzielenie pełnomocnictwa, np. kancelarii podatkowej³⁴⁹.

Zgodnie z art. 138b § 1 p.O.p. pełnomocnik w postępowaniu podatkowym nie musi legitymować się żadnymi wiadomościami, ani też kwalifikacjami fachowymi³⁵⁰ w sprawach podatkowych – wystarczy, że podatnik obdarzy go zaufaniem³⁵¹. Tak więc przepisy Ordynacji podatkowej nie ustanawiają, tzw. „przymusu adwokacko-radcowskiego”³⁵² (względego ani bezwzględnego). W związku z tym, pełnomocnikiem nie musi być osoba mająca określone uprawnienia zawodowe, np. doradcy podatkowego, adwokata, czy też radcy prawnego³⁵³. Zatem na gruncie postępowania podatkowego ustawodawca nie różnicuje sytuacji procesowej strony w zależności od faktu, czy jest reprezentowana przez pełnomocnika profesjonalnego czy też nieprofesjonalnego³⁵⁴. Także w doktrynie takie podejście znajduje aprobatę, ponieważ „bez znaczenia jest wykształcenie, wykonywany zawód czy też kwalifikacje tej osoby. Pomiędzy mocodawcą a pełnomocnikiem nie muszą również zachodzić powiązania rodzinne, czy też prawne (np. pozostawanie w stosunku pracy, pokrewieństwa itp.)”³⁵⁵. Innymi słowy, prawodawca nie ograniczył kręgu osób, które mogą być

³⁴⁵ B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2009, s. 142.

³⁴⁶ „Pełnomocnikiem w postępowaniu podatkowym nie może być osoba prawna, ani jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej” – M. Szubiakowski, *Pełnomocnicy w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatkowy 2002, nr 1, s. 50.

³⁴⁷ I. Nowak, *Konsekwencje zaniedbań pełnomocnika dla jego mocodawcy w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2013, nr 10, s. 24-25; por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 grudnia 2013 r., III SA/Wr 692/13, CBOSA; R. Kowalski, *Pełnomocnictwo w postępowaniu podatkowym*, VDP/el.

³⁴⁸ H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Lex/el.

³⁴⁹ R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2014*, Legalis/el.

³⁵⁰ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 91; M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2014*, Legalis/el.

³⁵¹ B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2013*, Legalis/el; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 października 2011 r., IV SA/Po 928/11, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 5 lutego 2009 r., III SA/Lu 345/08, CBOSA; A. Sędkowska, K. Stelmaszczyk, *Reprezentacja strony w postępowaniu podatkowym na tle orzecznictwa*, *Finanse Komunalne* 2006, nr 11, s. 64. I. Nowak, *Pełnomocnik...*, *op. cit.*, s. 168.

³⁵² F. Światała, *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z dnia 18 kwietnia 2005 r.*, VI SA/Wa 1245/04, Przegląd Podatkowy 2005, nr 9, s. 47; B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie...*, *op. cit.*, s. 142.

³⁵³ Tamże; I. Nowak, *Pełnomocnik...*, *op. cit.*, s. 168.

³⁵⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 lutego 2009 r., II SA/Sz 907/08, CBOSA.

³⁵⁵ J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, Lex/el.

pełnomocnikami podatników, ani też nie określił rodzaju spraw, w których zastępcami procesowymi mogą być konkretne podmioty³⁵⁶. Zamiarem ustawodawcy nie było więc sformalizowanie wymagań zarówno co do ustanowienia, jak i kompetencji pełnomocnika. Z powyższego wynika, że stroną może reprezentować zarówno osoba fizyczna, która ma stosowne kwalifikacje zawodowe, jak i osoba, która nie posiada fachowego przygotowania zawodowego, np. domownik, sąsiad, itp.³⁵⁷.

4. MOŻLIWOŚĆ DZIAŁANIA PRZEZ PEŁNOMOCNIKA W SPRAWIE PODATKOWEJ

W art. 138a § 1 p.O.p. recypowano art. 137 o.O.p. stanowiąc, że strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Zatem brak jest podstaw prawnych do tego, by organ podatkowy, poza wskazanymi w Ordynacji podatkowej przypadkami, kwestionował wybór strony co do sposobu reprezentowania jej interesów w procedurze podatkowej. Jest to autonomiczna decyzja podatnika, który sam, według własnego uznania, korzysta z przysługujących mu uprawnień procesowych³⁵⁸. Wynika z tego, że nieprawidłowym jest, potraktowanie przez organ podatkowy pisma pełnomocnika jako wniosku o ustanowienie go zastępcą procesowym, ponieważ o tym kto jest reprezentantem mocodawcy w prowadzonym postępowaniu podatkowym decyduje nie organ a strona tego postępowania, udzielając pełnomocnictwa konkretnej osobie³⁵⁹.

Według art. 138a § 1 p.O.p. pełnomocnictwo co do zasady wyłącza obowiązek osobistego działania strony w postępowaniu podatkowym. Wyjątek stanowią pojedyncze przypadki, wynikające z przepisów prawa i podyktowane specyfiką konkretnej czynności³⁶⁰, gdy bezpośredni udział strony jest niezbędny³⁶¹, np. gdy istnieje konieczność przesłuchania³⁶². Wówczas stawiennictwo osobiste nie może być zastąpione stawiennictwem pełnomocnika osoby wezwanej. Jednakże „osobiste działanie strony nie wyklucza jednak asystowania przy czynnościach postępowania pełnomocnika, a także udzielania stronie w trakcie tych czynności stosownej pomocy przez pełnomocnika”³⁶³. Warto przy tym zauważyć, iż „ocena, czy charakter czynności procesowych wymaga osobistego działania strony, należy do organu administracji podatkowej [przyp. autora], który wzywa stronę do takiego działania. Jeśli strona nie

³⁵⁶ Jaśkowska M., Wróbel A. *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2013*, Lex/el.

³⁵⁷ Tamże.

³⁵⁸ Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2012 r., II OSK 780/11, Lex nr 1217451.

³⁵⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 lutego 2014 r., I SA/Wr 2044/13, Lex nr 1435045.

³⁶⁰ „Obowiązek osobistego działania strony może wynikać z przepisów prawa, z postanowienia organu prowadzącego postępowanie albo wynika z charakteru czynności procesowych” – H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2008*, Legalis/el.

³⁶¹ Por. wyrok NSA z dnia 16 listopada 2011 r., II GSK 1115/10, CBOSA.

³⁶² I. Nowak, *Skutki...*, *op. cit.*, s. 203-204.

³⁶³ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, Legalis/el.

została wezwana przez organ do osobistego działania, nie musi działać osobiście, lecz może zostać zastąpiona przez pełnomocnika w dokonywaniu danej czynności. Poza tym są pewne czynności, które niejako "z natury rzeczy" będzie mogła podejmować jedynie strona. Chodzi tu m.in. o poddanie się przesłuchaniu stron (...), czy też stawienie się w przypadku konieczności ustalenia przez organem tożsamości osoby, jej stanu fizycznego lub kwalifikacji intelektualnych³⁶⁴.

5. MAŁŻONEK STRONY JAKO PEŁNOMOCNIK (DOMNIEMANY PEŁNOMOCNIK) W PRAWIE PODATKOWYM

W świetle art. 138b § 3 p.O.p. w kwestiach mniejszej wagi wynikających w toku postępowania, organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa, jeżeli pełnomocnikiem jest małżonek strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia do występowania w imieniu strony. *Prima facie* widać, że jest to przepis prawie dosłownie przeniesiony z art. 137 § 3a o.O.p. Różnica polega na przestawieniu kilku słów w szyku zdania.

Jedyny wyjątek od wymogu złożenia pełnomocnictwa w procedurze podatkowej uregulowany jest w art. 138b § 3 p.O.p. (obecny art. 137 § 3a O.p.) i dotyczy tzw. „domniemanego pełnomocnictwa”, czyli sytuacji, która „sprowadza się do zaniechania przez organ podatkowy żądania pełnomocnictwa od osoby działającej w imieniu strony w ściśle określonych w ustawie przypadkach”³⁶⁵. Organ podatkowy może nie żądać (zaniechać żądania) pełnomocnictwa wyłącznie w sytuacji, gdy pełnomocnikiem jest małżonek strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia³⁶⁶. Wyjątek ten jest dodatkowo ograniczony przez wskazanie, iż dotyczy poszczególnych wynikających w toku postępowania kwestii mniejszej wagi,³⁶⁷. W sytuacji tej mamy do czynienia z tzw. „nieformalnym pełnomocnictwem”³⁶⁸, czy też domniemanym pełnomocnictwem³⁶⁹.

³⁶⁴ A. Matan, *Zakres uprawnień pełnomocnika w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Casus 2002, nr 3, s. 12 i nast.

³⁶⁵ P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, Lex/el.

³⁶⁶ I. Nowak, *Skutki...*, *op. cit.*, s. 200-201.

³⁶⁷ A. Biegalski, *Pełnomocnik strony w postępowaniu podatkowym*, Prawo i Podatki 2009, nr 8, s. 29; I. Nowak, *Udzielenie pełnomocnictwa a jego cofnięcie w postępowaniu podatkowym – wybrane aspekty*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2013, nr 2, s. 26.

³⁶⁸ J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, Wrocław 2012, s. 701.

³⁶⁹ P. Karwat, *Jak uniknąć nieporozumień z organami podatkowymi przy ustanawianiu i odwoływaniu pełnomocnictwa?* Prawo i Podatki 2006, nr 4, s. 21.

„Istota domniemanego pełnomocnictwa sprowadza się do zaniechania przez organ podatkowy żądania pełnomocnictwa od osoby działającej w imieniu strony w ściśle określonych w ustawie przypadkach”³⁷⁰, jeżeli zostaną spełnione łącznie cztery przesłanki:

- a) czynność dotyczy poszczególnych kwestii procesowych a nie całej sprawy podatkowej³⁷¹,
- b) kwestie procesowe są mniejszej wagi, przez co nie zmieniają istoty sprawy,
- c) czynności dokonuje małżonek podatnika,
- d) nie ma żadnych wątpliwości co do istnienia i zakresu upoważnienia małżonka do występowania w imieniu strony³⁷².

Powyższe przesłanki pozwalają na postawienie tezy, że sytuacje, w której organ podatkowy nie będzie żądał pełnomocnictwa w prowadzonych sprawach podatkowych są wyjątkowo wąsko zakreślone, zarówno pod względem przedmiotowym, jak i podmiotowym³⁷³.

Regulacja art. 138a § 1 p.O.p. nasuwa wiele wątpliwości interpretacyjnych z uwagi, m.in. na niedookreśloność użytych w niej sformułowań, np. „sprawa mniejszej wagi”. Pojęcie to nie posiada definicji legalnej, a ponadto norma prawna wynikająca z analizowanego przepisu ma charakter uznaniowy³⁷⁴. Zatem okoliczność zastosowania art. 138a § 1 p.O.p. „powinna zostać utrwalona w aktach sprawy w drodze stosownej adnotacji, a w określonych wypadkach nawet protokołu, tak by na dalszych etapach postępowania można ją było poddać weryfikacji”³⁷⁵. Ten problem dostrzegany jest również w orzecznictwie, gdzie wskazuje się, że „wprawdzie nie jest wymagane pisemne ujęcie takiego pełnomocnictwa, to jednak wydaje się koniecznym dokonanie takiego pełnomocnictwa poprzez poczynienie przez organ administracji publicznej odpowiedniej adnotacji w tej kwestii”³⁷⁶.

„Mniejszą wagę” należy oceniać przez pryzmat skutków, jakie czynności te wywołują, a głównie ich nieodwracalność³⁷⁷. Ponadto „wieloznaczne może być również rozumienie zwrotu „nie ma wątpliwości” co do istnienia i zakresu udzielonego upoważnienia. Wydaje się, że brak wątpliwości

³⁷⁰ P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, Lex/el.

³⁷¹ Por. A. Matan, *Zastępstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Katowice 2001, s. 184.

³⁷² J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 669; A. Kabat, [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 688.

³⁷³ J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 669.

³⁷⁴ P. Gołaszewski, K. Wąsowski, [w:] R. Hauser (red.) M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2014*, Legalis/el.

³⁷⁵ Tamże.

³⁷⁶ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 marca 2006 r., II SA/Wa 2194/05, Legalis nr 311610.

³⁷⁷ K. Startek, *Pełnomocnictwo w prawie podatkowym*, Przegląd Podatkowy 2008, nr 5, s. 30.

należy utożsamiać z pewnością, natomiast organ może mieć pewność tylko wówczas, gdy wiedza ta pochodzi bezpośrednio od strony i wynika z jej wcześniejszego zachowania³⁷⁸.

Przepis art. 138a § 1 p.O.p. odnosi się do przypadków „mniejszej wagi”, a więc prostych życiowych spraw, niemających charakteru majątkowego³⁷⁹, np. przeglądanie akt podatnika przez małżonka strony. Tym samym, np. oświadczenie małżonka podatnika o pozostawaniu we wspólnocie majątkowej małżeńskiej nie może być uznane za wystarczające do przyjęcia istnienia pełnomocnictwa celem reprezentowania małżonka w postępowaniu o umorzenie zaległości podatkowej³⁸⁰. Wprawdzie przepisy Ordynacji podatkowej stanowią, iż w toku postępowania w kwestiach mniejszej wagi organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa, jeżeli pełnomocnikiem jest małżonek strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia do występowania w imieniu strony, niemniej kwestia umorzenia zaległości podatkowych do tego typu spraw nie należy³⁸¹. Nie ulega także wątpliwości, że oceny przesłanek ujętych w art. 138a § 1 p.O.p. organ podatkowy musi dokonywać w stosunku do wybranych czynności, rygorystycznie traktując warunek mniejszej wagi sprawy³⁸². Ponadto, zastosowanie przepisu art. 138a § 1 p.O.p. będzie wyłączone w sytuacji wystąpienia szczególnych okoliczności prawnych lub faktycznych, np. postępowanie rozwodowe, separacja³⁸³. Także wniesienie środków zaskarżenia od rozstrzygnięć podatkowych nie należy traktować jako spraw „mniejszej wagi” w rozumieniu art. 138a § 1 p.O.p.³⁸⁴.

Zaniechanie żądania pełnomocnictwa ustawodawca pozostawił swobodnemu uznaniu administracyjnemu organu podatkowego prowadzącego postępowanie. To do niego będzie należało dokonanie interpretacji m.in. pojęcia „kwestia mniejszej wagi”³⁸⁵, na co wskazuje użycie w art. 138a § 1 p.O.p. sformułowania „organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa”³⁸⁶. Jednakże, zgodzić się trzeba z H. Dzwonkowskim, iż unormowanie domniemanego pełnomocnika „może sprzyjać usunięciu wielu występujących w praktyce uciążliwości związanych z postępowaniem podatkowym dotyczącym

³⁷⁸ Tamże.

³⁷⁹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 grudnia 2005 r., II SA/Wa 1664/05, Legalis nr 292975; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 22 czerwca 2010 r., II SA/OI 446/10, CBOSA.

³⁸⁰ I. Nowak, *Pełnomocnik jako reprezentant strony w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym – wybrane aspekty*, Przegląd Prawa Publicznego 2013, nr 12, s. 50.

³⁸¹ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 marca 2009 r., III SA/GI 63/09, Legalis nr 166966; wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2006 r., III SA/Wa 935/06, Lex nr 221931.

³⁸² M. Rusinek, *Komentarz do zmiany art. 137 ustawy Ordynacja podatkowa*, Lex/el.

³⁸³ Tamże.

³⁸⁴ Por. wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 2011 r., I OSK 858/10, Legalis nr 367377; wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 stycznia 2014 r., III SA/Lu 301/13, CBOSA.

³⁸⁵ H. Dzwonkowski, *Ustawa...*, Lex/el.

³⁸⁶ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 93.

małżonków i zwiększać skuteczność procesu podatkowego³⁸⁷, a ocenna kategoria „mniejszej wagi” nie wydaje się zagrażać właściwej realizacji celów procedury podatkowej³⁸⁸.

Dopuszczenie w postępowaniu podatkowym domniemanego pełnomocnika zgodnie z art. 138a § 1 p.O.p. należy traktować, jak się wydaje, jako wyraz ograniczonego formalizmu. Nie należy jednak zapominać, że jest to instytucja wyjątkowa, przy której organ podatkowy będzie zawsze zobowiązany zachować szczególną ostrożność, m.in. w ocenie samej sprawy podatkowej – czy jest ona „mniejszej wagi”, czy też ustalenie, że „nie ma wątpliwości” odnośnie do reprezentowania strony i jego zakresu³⁸⁹. Zatem z uwagi na, w dużej mierze ocenny, charakter przesłanek instytucji domniemanego pełnomocnictwa, organy podatkowe powinny zachować ostrożność przy korzystaniu w danej sprawie z przepisu art. 138a § 1 p.O.p.³⁹⁰. Innymi słowy „ocena charakteru sprawy, która pozwala na zakwalifikowanie jej do „spraw mniejszej wagi”, należy bez wątpienia do organu administracji publicznej prowadzącego postępowanie³⁹¹.

Organ podatkowy musi mieć uzasadnione podstawy, by sądzić, że strona udzieliła, nawet w sposób dorozumiany, pełnomocnictwa małżonkowi oraz, że osoba ta jest także umocowana do prowadzenia spraw strony w tym konkretnym postępowaniu podatkowym³⁹².

6. STOSOWANIE PRZEPISÓW KODEKSU CYWILNEGO I KODEKSU POSTĘPOWANIA CYWILNEGO DO ORDYNACJI PODATKOWEJ

W art. 138o p.O.p. proponuje się, że w zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale („3a-Pełnomocnictwo – przypis autora) stosuje się przepisy kodeksu cywilnego³⁹³ oraz kodeksu postępowania cywilnego³⁹⁴. Różnica między obowiązującym art. 137 § 4 O.p. a art. 138o p.O.p. polega na doprecyzowaniu, że chodzi o „przepisy kodeksu cywilnego i kodeksu postępowania cywilnego” – nie jak dotąd „przepisy prawa cywilnego”. Wydaje się, że takie kazuistyczne rozróżnienie na „przepisy kodeksu cywilnego i kodeksu postępowania cywilnego”, zamiast zbiorczego określenia „przepisy prawa

³⁸⁷ H. Dzwonkowski (red.), *Ustawa...*, Lex/el.

³⁸⁸ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Legalis/el.

³⁸⁹ J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks...*, Legalis/el.

³⁹⁰ R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2014*, Legalis/el.

³⁹¹ Tamże.

³⁹² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 stycznia 2014 r., IV SA/Wa 1430/13, CBOSA; A. Sędkowska, K. Stelmaszczyk, *Reprezentacja...*, *op. cit.*, s. 68.

³⁹³ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny; tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.; dalej k.c.

³⁹⁴ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. kodeks postępowania cywilnego; tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 101 ze zm.; dalej k.p.c.

cywilnego”, jest zbędne, ponieważ określenie „przepisy prawa cywilnego” użyte w § 4 art. 137 o.O.p. obejmują zarówno przepisy prawa materialnego, jak i procesowego³⁹⁵.

7. RODZAJE PEŁNOMOCNICTW – UWAGI OGÓLNE

Zgodnie z art. 138a § 2 p.O.p pełnomocnictwo może być:

- a) ogólne,
- b) szczególne,
- c) do doręczeń.

Zatem ustanowienie pełnomocnika może polegać zarówno na udzieleniu pełnomocnictwa ogólnego do reprezentowania strony we wszystkich kategoriach spraw podatkowych, jak i na udzieleniu pełnomocnictwa do konkretnej sprawy (określonej kategorii spraw), jak i do doręczeń³⁹⁶.

7.1. PEŁNOMOCNICTWO OGÓLNE

Zgodnie z art. 138d § 1 p.O.p., pełnomocnictwo ogólne upoważnia do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej. Jak można przeczytać w uzasadnieniu do projektu Ordynacji podatkowej „ustanowienie pełnomocnika ogólnego zniesie uciążliwość związaną z dotychczasowym obowiązkiem przedkładania pełnomocnictwa lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa do akt każdej sprawy podatkowej, co nie tylko ograniczy biurokrację w organach podatkowych, ale również uprości reprezentowanie strony przez pełnomocnika”³⁹⁷. W tym miejscu należy przywołać art. 137 § 3 o.O.p. *ab initio*, zgodnie z którym pełnomocnik dołącza do akt oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa. Zatem dopiero od momentu złożenia pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy aktualizują się procesowe obowiązki i uprawnienia reprezentanta w określonym postępowaniu³⁹⁸. Innymi słowy w obowiązującym stanie prawnym, dopóki do akt konkretnej sprawy nie zostanie złożone pełnomocnictwo, dopóty nie można mówić o skutecznym umocowaniu zastępcy procesowego³⁹⁹.

³⁹⁵ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 sierpnia 2008 r., I SA/OI 222/08, Lex nr 461689.

³⁹⁶ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 czerwca 2009 r., I SA/Sz 132/09, Lex nr 561588; wyrok WSA w Lublinie z dnia 24 czerwca 2010 r., III SA/Lu 114/10, Lex nr 674863.

³⁹⁷ <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230145/230146/dokument144510.pdf>; dalej *Uzasadnienie p.O.p.*

³⁹⁸ Wyrok NSA z dnia 21 marca 2014 r., II FSK 947/12, Lex nr 1488019.

³⁹⁹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 25 marca 2014 r., I SA/Bd 22/14, Lex nr 1457137.

Wprowadzenie pełnomocnictwa ogólnego należy uznać za trafne, ponieważ w obecnych realiach prawnych, zgodnie z wymogami określonymi w art. 137 § 3 o.O.p., „wykonywanie zastępstwa procesowego przed tym samym organem, lecz w różnych sprawach, wymaga dołączenia do akt nowo zawiązanej sprawy dokumentu pełnomocnictwa”⁴⁰⁰, co wiąże się każdorazowo z obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej. Dla przykładu, pomimo, że artykuł 137 § 3 o.O.p. posługuje się dość ogólnym pojęciem „akt”, nieprecyzując, czy chodzi o akta sprawy, czy też akta postępowania, przyjmowano w praktyce, że chodzi o akta konkretnego postępowania podatkowego, określonego co do przedmiotu i podmiotu, którym to aktom organ podatkowy nadaje najczęściej określoną sygnaturę⁴⁰¹. Innymi słowy, za „akta” w rozumieniu art. 137 § 3 o.O.p. uznać należy akta konkretnej sprawy podatkowej, w której prowadzone jest konkretne postępowanie podatkowe z udziałem konkretnej strony⁴⁰².

W obecnym stanie prawnym „złożenie dokumentu pełnomocnictwa do akt jednej z kilku spraw prowadzonych przez ten sam organ podatkowy, nawet gdy będzie to pełnomocnictwo ogólne, nie zwalnia pełnomocnika z obowiązku załączenia oryginału lub poświadczonej urzędowo kopii takiego dokumentu do akt kolejnej sprawy”⁴⁰³. Zatem według przepisów obowiązującej Ordynacji podatkowej praktyka składania pełnomocnictw o szerokim zakresie reprezentowania strony we wszystkich rodzajach postępowań mogących toczyć się przed organem podatkowym, jak i innymi organami, uznawana była jako nieprawidłowa⁴⁰⁴.

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu Ordynacji podatkowej „pełnomocnik ogólny może być ustanowiony w momencie, gdy nie toczy się żadna procedura podatkowa albo też w toku tej procedury”⁴⁰⁵. Proponuje się zatem szeroki zakres pełnomocnictwa, ponieważ może ono obejmować postępowania w zakresie wymiaru podatków, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli skarbowej, czy też egzekucji administracyjnej należności podatkowych. Ustanowienie pełnomocnika ogólnego rozciąga się więc na wszystkie postępowania i czynności, w których strona bierze udział⁴⁰⁶. Dla przykładu w obecnym stanie prawnym złożenie pełnomocnictwa ogólnego, np. do akt postępowania kontrolnego nie stanowiło wystarczającej podstawy do niewątpliwej oceny, że czynnością tą wyrażona

⁴⁰⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 lutego 2013 r., I SA/GI 894/12, Lex nr 1446700.

⁴⁰¹ Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2013 r., I FSK 399/12, Lex nr 1360663.

⁴⁰² Wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 października 2011 r., I SA/Lu 350/11, Lex nr 1117247; wyrok NSA z dnia 3 lutego 2012 r., I GSK 888/10, Lex nr 1136576.

⁴⁰³ Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2013 r., II FSK 2028/12, Lex nr 1342085; wyrok WSA w Opolu z dnia 30 kwietnia 2013 r., I SA/Op 92/13, Lex nr 1316496.

⁴⁰⁴ *Uzasadnienie p.O.p.*

⁴⁰⁵ Tamże.

⁴⁰⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2011 r., VIII SA/Wa 66/11, Lex nr 1128183.

została wola uczestniczenia również w postępowaniu podatkowym, które wszak w czasie postępowania kontrolnego jeszcze się nie toczy⁴⁰⁷.

Pełnomocnictwo ogólne (w tym także zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu) zgłasza mocodawca⁴⁰⁸ tylko i wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego do ministra właściwego do spraw finansów publicznych (ministra finansów)⁴⁰⁹. Projektodawca zakłada jednak, że w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego (odpowiednio jego zmianę, odwołanie lub wypowiedzenie), w formie dokumentu elektronicznego, pełnomocnictwo składa się w formie pisemnej. Wydaje się, że tego typu regulacje należy uznać za dyskusyjne. Znana jest polityka Ministerstwa Finansów w kierunku „dążenia do informatyzacji”, jednakże chyba kompromisowym rozwiązaniem byłoby albo pozostawienie wyboru mocodawcy między formą elektroniczną a papierową, albo stworzenie okresu przejściowego, np. 2 lat – na przetestowanie formy elektronicznej, aby nie powtórzyć *casusu* Państwowej Komisji Wyborczej z 2014 r.⁴¹⁰.

Informację o udzieleniu pełnomocnictwa (o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu⁴¹¹) Minister Finansów umieszcza w informatycznej bazie danych, tzw. Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych⁴¹², która będzie dostępna dla organów podatkowych (państwowych i samorządowych) oraz organów kontroli skarbowej. Zapewne Minister Finansów, którego upoważnia się do prowadzenia Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych, umocuje podległe mu organy

⁴⁰⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 marca 2012 r., III SA/GI 1482/11, Lex nr 1424544; wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 listopada 2012 r., I SA/Kr 1192/12, CBOSA; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 listopada 2012 r., I SA/OI 579/12, Lex nr 1239093; wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 maja 2010 r., I SA/Łd 2/10, Lex nr 673729.

⁴⁰⁸ Wyjątek stanowią profesjonalni pełnomocnicy, tj. adwokat, radca prawny i doradca podatkowy, którzy mogą sami zgłaszać udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego, a także zawiadamiać o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu, ze wskazaniem daty zwolnienia z obowiązku reprezentacji – zob. art. 138d § 5 p.O.p.

⁴⁰⁹ Zarówno wzór pełnomocnictwa ogólnego oraz wzór zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu określi minister finansów w drodze rozporządzenia – zob. szerzej art. 138j § 1 p.O.p.

⁴¹⁰ Szerzej na temat informatyzacji postępowania podatkowego zob. P. Pietrasz, *Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – uwagi ogólne*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Publicznych 2014, nr 11 i , s. 20 i nast.; tenże *Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego – doręczenie pisma przez organ podatkowy za pomocą środków komunikacji elektronicznej*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Publicznych 2014, nr 12, s. 18 i nast.

⁴¹¹ Profesjonalny pełnomocnik (adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy), który wypowiedział pełnomocnictwo, obowiązany jest działać za stronę jeszcze przez dwa tygodnie od wypowiedzenia, chyba, że zostanie zwolniony od tego obowiązku przez mocodawcę – art. 138i § 3 p.O.p. Innymi słowy bez uzyskania zgody mocodawcy zastępcy procesowy powołani w art. 138i § 3 p.O.p. nie mogą wypowiedzieć pełnomocnictwa ze skutkiem natychmiastowym. Bez trudu można dostrzec, iż jest to regulacja zaczerpnięta z art. 42 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jednolity Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.). Jest to bez wątpienia krok w dobrą stronę mający na celu zapewnienie bezpieczeństwa procesowego podatnika w sytuacji wypowiedzenia pełnomocnictwa przez pełnomocnika.

⁴¹² Art. 138d § 3 p.O.p.

podatkowe do wykonywania zadań związanych z prowadzeniem Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych, co zresztą znajduje potwierdzenie w art. 138k p.O.p.

Ustanowienie (zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie) pełnomocnictwa ogólnego wywiera skutek od dnia wpływu do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych. Należy jednak przy tym pamiętać, że pełnomocnictwo ogólne można także zgłosić za pośrednictwem Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej⁴¹³. Oczywiście ta informacja musi być importowana do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych. Wydaje się jednak, że zgłoszenie pełnomocnictwa ogólnego za pośrednictwem Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej będzie wywierało skutek od dnia zgłoszenia do tej ewidencji, ponieważ kwestia importowania do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych jest już sprawą wtórna, którą według art. 138d § 8 p.O.p. Minister Finansów w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji oraz ministrem właściwym do spraw gospodarki określi w drodze rozporządzenia.

W myśl artykułu 146a § 1 p.O.p., pełnomocnik ogólny ma obowiązek zawiadomić o każdej zmianie adresu, pod którym dokonuje się doręczeń lub adresu elektronicznego. Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa w zakresie adresu składane jest w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych. Natomiast w razie niedopełnienia obowiązku pismo uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem (por. art. 146a § 1 i 2 p.O.p.). Innymi słowy oświadczenie w zakresie doręczania korespondencji jest dla organu podatkowego wiążące od daty powiadomienia go o tym fakcie, do czasu złożenia oświadczenia zmieniającego dotychczasowy adres⁴¹⁴. Zatem, np. w sytuacji, gdy zmiana adresu nastąpiłaby po wysłaniu decyzji podatkowej i doręczeniu jej pod dotychczasowy adres, organ podatkowy nie ma obowiązku wysłania „przesyłki” ponownie na nowy adres, ponieważ pismo wyekspediowane na poprzedni adres uważa się za skutecznie doręczone⁴¹⁵. Tym samym dopiero od momentu złożenia pełnomocnictwa aktualizują się procesowe obowiązki i uprawnienia pełnomocnika w określonym postępowaniu⁴¹⁶, ponieważ organ podatkowy nie może z urzędu traktować danej osoby jako reprezentanta i domniemywać istnienia pełnomocnictwa⁴¹⁷.

⁴¹³ Art. 138d § 6 p.O.p.

⁴¹⁴ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 14 listopada 2013 r., III SA/Lu 566/13, Lex nr 1398716.

⁴¹⁵ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 24 czerwca 2014 r., I SA/Bd 534/14, Lex nr 1497369.

⁴¹⁶ Wyrok NSA z dnia 21 marca 2014 r., II FSK 947/12, Lex nr 1488019.

⁴¹⁷ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 27 czerwca 2013 r., I SA/Ke 278/13, Lex nr 1434725.

7.2. PEŁNOMOCNICTWO SZCZEGÓLNE

Pełnomocnictwo szczególne, analogicznie jak w obowiązującej Ordynacji podatkowej, będzie upoważniało do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej należącej do właściwości organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Pełnomocnictwo szczególne może zostać udzielone:

- a) na piśmie,
- b) w formie dokumentu elektronicznego⁴¹⁸,
- c) ustnie do protokołu.

Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa szczególnego wywiera skutek od dnia zawiadomienia organu podatkowego⁴¹⁹. Innymi słowy, przy ustalaniu dnia zawiadomienia organu podatkowego istotna jest data, w której organ faktycznie dowiedział się o wypowiedzeniu, tj. dzień doręczenia (zgłoszenia) mu stosownego pisma. Dopiero od chwili powzięcia wiadomości o wypowiedzeniu pełnomocnictwa przez mocodawcę, organ ma obowiązek traktowania strony (podatnika), jako działającej bez pełnomocnika⁴²⁰. W przeciwnym wypadku wypowiedzenie odnosi skutki tylko w ramach wewnętrznej relacji między pełnomocnikiem a mocodawcą. Zatem dopóki zawiadomienie takie nie zostanie doręczone, dotychczasowy pełnomocnik jest uważany przez organ podatkowy za upoważnionego do wszelkich czynności w granicach pełnomocnictwa ze skutkiem dla mocodawcy bez względu na to, czy pełnomocnictwo w stosunku wewnętrznym między zastępcą procesowym a mocodawcą już wygasło, czy też nie⁴²¹.

Pełnomocnictwo szczególne, które zostało udzielone na piśmie wraz z zawiadomieniem o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu, składa się do akt sprawy⁴²² w oryginale lub jego notarialnie poświadczony odpis⁴²³. „Takie unormowanie niewątpliwie oznacza wolę ustawodawcy, by fakt udzielenia pełnomocnictwa był w aktach danej sprawy pisemnie udokumentowany, gdyż udzielenie pełnomocnictwa przez stronę, nawet o szerokim zakresie umocowania, nie musi oznaczać jej woli (którą

⁴¹⁸ Minister Finansów w drodze rozporządzenia określi sposób przesyłania pełnomocnictwa szczególnego w formie dokumentu elektronicznego – zob. art. 138j § 2 p.O.p.

⁴¹⁹ Zgodnie z art. 138j § 1 p.O.p. Minister Finansów określi w drodze rozporządzenia wzór pełnomocnictwa szczególnego wraz ze wzorem zawiadomienia, odwołania lub wypowiedzenia tegoż pełnomocnictwa.

⁴²⁰ Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2012 r., I OSK 997/11, Lex nr 1112110

⁴²¹ Por. postanowienie NSA z dnia 1 września 2011 r., I OZ 611/11, Lex nr 1068624.

⁴²² Pełnomocnictwo powinno być dołączone do akt konkretnej sprawy i od tej chwili może być poddane ocenie co do jego skuteczności, jak również rodzić obowiązek po stronie organu podatkowego uwzględniania udziału pełnomocnika – wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 lipca 2014 r., I SA/Po 1264/13, Lex nr 1503611.

⁴²³ Art. 138d § 3 p.O.p.

organ musiałby domniemywać), aby ten konkretny pełnomocnik działał także w innym, później wszczętym i odrębnym postępowaniu. Zatem niezbędnym jest dołączenie przez pełnomocnika dokumentu pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy i dopiero wówczas obowiązkiem organu jest honorowanie jego udziału w tym konkretnym postępowaniu⁴²⁴.

W sytuacji, gdy uwierzytelniony przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego odpis udzielonego pełnomocnictwa lub odpis innych dokumentów wykazujących ich umocowanie budzą wątpliwości organu podatkowego, organ ten może zażądać urzędowego poświadczenia podpisu strony. Regulacja ta wynika ze spoczywającego na organie podatkowym obowiązku badanie z urzędu (*ex officio*) prawidłowości pełnomocnictwa⁴²⁵, zgodnie z granicami umocowania pełnomocnika, określonymi treścią pełnomocnictwa⁴²⁶. Zatem „biorąc pod uwagę, że ustawodawca użył jedynie ogólnego pojęcia „wątpliwości”, żądanie organu uwierzytelnienia podpisu strony na dokumencie pełnomocnictwa, zawsze będzie miało charakter subiektywny, bowiem to organ dla prawidłowego toku postępowania oraz w celu ochrony tajemnicy skarbowej musi mieć pewność, że dana osoba rzeczywiście została ustanowiona przez stronę pełnomocnikiem i jaki jest zakres tego umocowania⁴²⁷”.

7.3. PEŁNOMOCNIK DO DORĘCZEŃ

Według art. 138f § 1 p.O.p. w przypadku nieustanowienia pełnomocnika ogólnego lub szczególnego strona jest zobligowana do ustanowienia w kraju pełnomocnika do doręczeń, jeżeli:

- a) zmienia adres zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie nie będący państwem członkowskim Unii Europejskiej,
- b) nie ma miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej i składa w kraju wnioski o wszczęcie postępowania lub w kraju doręczono jej postanowienie o wszczęciu postępowania⁴²⁸.

Proponowana zmiana dotychczasowych regulacji odnośnie pełnomocnika do spraw doręczeń wymuszona została wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 19 grudnia 2012 r.,

⁴²⁴ Wyrok WSA w Opolu z dnia 26 sierpnia 2014 r., I SA/Op 106/14, Lex nr 1507283.

⁴²⁵ A. Drelichowska, *Pełnomocnictwo w postępowaniu administracyjnym*, Legalis/el.

⁴²⁶ I. Nowak, *Pełnomocnik jako...*, *op. cit.*, s. 46.

⁴²⁷ Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 sierpnia 2010 r., IPPB2/436-194/10-2/MZ, Lex nr 39750.

⁴²⁸ Art. 138f § 1 p.O.p.

wydanym w sprawie prejudycjalnej Alder et Alder (C-325/11) dotyczącym art. 1135⁵ k.p.c.⁴²⁹ i ujawniającym, m.in. dyskryminację ze względu na przynależność państwową.

Institucja pełnomocnika do spraw doręczeń ma zastosowanie w sytuacjach, w których strona postępowania podatkowego mogłaby, poprzez wyjazd za granicę, uniemożliwić doręczanie jej pism – zwłaszcza decyzji podatkowych. W rezultacie, takie działanie strony mogłoby doprowadzić do przedawniania zobowiązań podatkowych⁴³⁰. Innymi słowy, instytucja pełnomocnika do spraw doręczeń służy, m.in. realizacji zasady szybkości i prostoty postępowania podatkowego. W najczarniejszym scenariuszu, spowodowanym brakiem możliwości ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń, można sobie wyobrazić niemożność prowadzenia jakiegokolwiek postępowania podatkowego w stosunku, np. do podatników, którzy „kierują” działalnością gospodarczą związaną z częstymi wyjazdami za granicę⁴³¹. Ponadto instytucja pełnomocnika do doręczeń usprawni przebieg postępowania podatkowego, wprowadzając obowiązek ustanawiania krajowego pełnomocnika do spraw doręczeń, który będzie powoływany bez względu na okres przebywania strony za granicą związany z czasem wyjazdu – odmiennie niż w obowiązującej treści Ordynacji podatkowej, w której termin wynosi 2 miesiące.

Przepisów dotyczących obowiązku ustanawiania pełnomocnika do doręczeń nie stosuje się w sytuacji, gdy doręczenie pism następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W razie niedopełnienia przez stronę obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń, pismo uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem w kraju, a organ podatkowy pozostawia pismo w aktach sprawy⁴³². Innymi słowy, pełnomocnictwo do spraw doręczeń w procedurze podatkowej musi zostać uzewnętrznione. Informacja o jego istnieniu musi dotrzeć do organu podatkowego i zgodnie z obowiązującą w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym zasadą pisemności, musi znaleźć odzwierciedlenie w aktach sprawy⁴³³. Oznacza to, że skutkiem prawnym braku dopełnienia obowiązku zawiadomienia organu administracji publicznej o zmianie adresu, będzie przyjęcie fikcji prawnej

⁴²⁹ Zob. G. Krawiec, *O potrzebie nowelizacji przepisów o zachowaniu terminu w postępowaniu administracyjnym (art. 57 § 5 k.p.a) i sądowno-administracyjnym (art. 83 § 3 p.p.s.a.)*, Roczniki Administracji i Prawa. Rok XIII, s. 144.

⁴³⁰ I. Nowak, *Pełnomocnik do...*, *op. cit.*, s. 166; szerzej G. Łaszczycza, A. Matan, *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, Kraków 1998, s. 143.

⁴³¹ I. Nowak, *Pełnomocnik do...*, *op. cit.*, s. 172; por. wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., I FSK 538/12, CBOSA.

⁴³² Art. 138f § 3 p.O.p.

⁴³³ P. Karwat, *Jak...*, *op. cit.*, s. 22; A. Mariański, *Funkcje, zadania i obowiązki pełnomocnika*, Prawo i Podatki 2008, nr 8, s. 28-29.

skutecznego dokonania doręczenia w przypadku, gdy organ podjął próbę dokonania doręczenia pod nieaktualny adres⁴³⁴.

Do pełnomocnictwa do doręczeń stosuje się przepisy dotyczące pełnomocnictwa szczególnego⁴³⁵. Zatem należy przypomnieć, że pełnomocnictwo do spraw doręczeń może być udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone ustnie do protokołu⁴³⁶. W przypadku ostatniego sposobu zgłoszenia wymagane jest sporządzenie z tej czynności protokołu⁴³⁷. Potwierdzenie tej tezy można znaleźć w orzecznictwie, zgodnie z którym „wołą ustawodawcy było, aby fakt udzielenia pełnomocnictwa był w aktach sprawy pisemnie udokumentowany”⁴³⁸.

8. TYMCZASOWY PEŁNOMOCNIK SZCZEGÓLNY

Zgodnie z art. 138l § p.O.p., w sprawie niecierpiącej zwłoki wyznacza się dla osoby nieobecnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego, upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej. Jednocześnie zachowuje się art. 138 o.O.p. za wyjątkiem § 2. Innymi słowy, w miejsce przedstawiciela dla osoby nieobecnej proponowane jest wprowadzenie instytucji tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Bez wątpliwości, instytucja tymczasowego pełnomocnika szczególnego, mająca na celu ochronę praw podatnika w procedurze podatkowej, zapewni stronie, której miejsce zamieszkania czy też pobytu nie jest znane, możliwość reprezentowania jej interesów w postępowaniu toczącym się przed organem podatkowym⁴³⁹.

Konieczne w tym miejscu jest wyjaśnienie dwóch przesłanek, które determinują sens art. 138l § 1 p.O.p., tj. pojęcie osoby nieobecnej i sprawy niecierpiącej zwłoki.

Przez osobę nieobecną należy uznać osobę przebywającą poza miejscem zamieszkania, której miejsce pobytu nie jest znane, a także osobę, która nie ma miejsca zamieszkania⁴⁴⁰. Innymi słowy, osobą nieobecną będzie ktoś, kto opuścił miejsce zamieszkania i nie jest znane również jej miejsce pobytu⁴⁴¹.

⁴³⁴ Por. wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2013 r., II GSK 534/12, CBOSA.

⁴³⁵ Art. 138f § 4 p.O.p.

⁴³⁶ Art. 138f § 4 p.O.p. w związku z art. 138e § p.O.p.

⁴³⁷ W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2013, s. 106-107.

⁴³⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 stycznia 2007 r., I SA/Bk 432/06, CBOSA.

⁴³⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 11 września 2013 r., II SA/Rz 587/13, CBOSA.

⁴⁴⁰ P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, Lex/el.

⁴⁴¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 95; wyrok NSA z dnia 11 września 2001 r., I SA/Ka 1330/00, CBOSA.

Tym samym, osobą nieobecną jest osoba niemająca miejsca zamieszkania rozumianego zgodnie z art. 25 k.c. lub której miejsce pobytu nie jest znane⁴⁴². Przy czym nieobecność, o której mowa w art. 138l § p.O.p. należy odróżnić od nieobecności incydentalnej w rozumieniu art. 149 o.O.p.

Problematyczne może być określenie pojęcia „sprawy niecierpiącej zwłoki”, gdyż nie posiada ono definicji legalnej. Nie ulega wątpliwości, że jest to zwrot niedookreślony, którym można objąć czynności związane, np. z zabezpieczeniem dowodów, czy zapobiegające upływowi terminu przedawnienia⁴⁴³. W każdym razie, za sprawę niecierpiącą zwłoki należy uznać sytuację wymagającą swoistej pilności działania, gdzie bezwzględną przesłanką jest konieczność podjęcia niezbędnych i niecierpiących zwłoki czynności procesowych.

Na tle przedstawionych rozwiązań prawnych kwestią sporną jest, czy pełnomocnik tymczasowy, wyznaczony dla osoby nieobecnej w sprawach niecierpiącej zwłoki, powinien być uprawniony do dokonywania w imieniu tego podmiotu wszystkich czynności procesowych? Wydaje się raczej, że tymczasowy pełnomocnik powinien być władny wyłącznie do reprezentowania osoby nieobecnej z uwzględnieniem dwóch ograniczeń: po pierwsze nie w całym postępowaniu, po drugie wyłącznie w odniesieniu do niektórych czynności, charakteryzujących się swoistą „pilnością”⁴⁴⁴.

Mając na uwadze powyższe, w przypadku wyznaczenia przez organ podatkowy tymczasowego pełnomocnika szczególnego, w sytuacji gdy nie zachodzi przesłanka sprawy niecierpiącej zwłoki, może dojść do sytuacji, że dokonane przez niego czynności zostaną uznane za nieskuteczne.

Tymczasowy pełnomocnik szczególny działa jedynie do chwili wyznaczenia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej. Nie ulega zatem wątpliwości, że wyznaczenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego jest wyjątkiem od reguły, zgodnie z którą jest on wyznaczony tylko do momentu ustanowienia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej. Zatem organ podatkowy musi bez zbędnej zwłoki wystąpić do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby nieobecnej. Należy także pamiętać, iż tymczasowy pełnomocnik szczególny powołany może być nie tylko dla reprezentowania strony w procedurze podatkowej, ale przede wszystkim dla ochrony wszelkich praw przysługujących uczestnikowi procesu podatkowego.

Organ podatkowy może wyznaczyć tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym dla osoby fizycznej w pierwszej kolejności:

- a) członka rodziny osoby nieobecnej – jeżeli osoba ta wyrazi na to zgodę,

⁴⁴² *Uzasadnienie p.O.p.*

⁴⁴³ J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 673.

⁴⁴⁴ Tamże, s. 671-673.

b) doradcę podatkowego – w przypadku braku zgody osoby bliskiej.

W przypadku niemożności wszczęcia postępowania lub prowadzenia postępowania wobec osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej z powodu braku powołanych do tego organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw, organ podatkowy wyznacza dla tej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego (wyłącznie doradcę podatkowego⁴⁴⁵) upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd⁴⁴⁶.

Podsumowując powyższe rozważania należy dostrzec, że to organ podatkowy, jako gospodarz toczącego się postępowania podatkowego, musi zapewnić stronie właściwą reprezentację. Zatem w przypadku nieobecności strony, która może mieć miejsce zarówno przed wszczęciem postępowania (z urzędu) lub trakcie trwającej procedury podatkowej, wprowadzenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego zapewni organowi podatkowemu możliwość wszczęcia lub kontynuacji już prowadzonego procesu, w przypadku braku kontaktu ze stroną, przy jednoczesnym właściwym zagwarantowaniu ochrony jej praw procesowych.

9. PODSUMOWANIE

W przypadku dziedzin prawa o charakterze *stricte* ingerencyjnym, do których zalicza się prawo podatkowe, możliwość ustanowienia pełnomocnika należy uznać za racjonalne i uzasadnione, ponieważ ma na celu zagwarantowanie ochrony praw podatników i ich „wsparcie” w całym procesie podatkowym⁴⁴⁷. Pamiętać też należy, iż podatnik, pomimo dysponowania określonymi gwarancjami proceduralnymi, nie **ma równorzędnej** pozycji wobec organu podatkowego prowadzącego postępowanie. Stosunek podatkowoprawy jest odmienny, np. od stosunku cywilnoprawnego, w którym strony mogą kształtować według własnego uznania treść łączącej je relacji prawnej⁴⁴⁸.

Ustanowienie pełnomocnika w sprawie ma na celu przede wszystkim ochronę strony przed skutkami nieznamości prawa, a przede wszystkim umożliwienie jej zabezpieczenia swych praw i

⁴⁴⁵ Zob. art. 138n § 1-2 p.O.p.

⁴⁴⁶ Art. 138m § 1 i 2 p.O.p.

⁴⁴⁷ P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, Lex/el; 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.

⁴⁴⁸ Wyrok WSA w Opolu z dnia 17 sierpnia 2010 r., II SA/OI 587/10, CBOSA; wyrok WSA w Opolu z dnia 30 listopada 2009 r., II SA/Op 277/09, CBOSA.

interesów oraz otrzymania takiej ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w państwie prawa⁴⁴⁹. Ponadto konieczność zapewnienia prawidłowej reprezentacji strony wspomaga realizację zasady czynnego udziału w prowadzonej procedurze podatkowej⁴⁵⁰. W tym miejscu należy przypomnieć, iż zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym została wprowadzona w celu eliminacji wielu negatywnych skutków procesu inkwizycyjnego. Bez tej zasady podmiotowość strony postępowania podatkowego doznałaby w znacznym stopniu poważnego ograniczenia⁴⁵¹.

Reasumując rozważania dotyczące projektowanych zmian dotyczących pełnomocnictwa, większość z nich należy uznać za trafne i zasadne. Przede wszystkim wprowadzenie pełnomocnictwa ogólnego do procedury podatkowej jest bardzo potrzebne. Przedkładanie przez stronę procesu podatkowego kolejnych dokumentów pełnomocnictwa do każdego z postępowań podatkowych, czy też *quasi*-podatkowych łącznie z następnymi etapami tych procedur i uiszczanie od nich opłat skarbowych, koliduje z nakazem szybkości i prostoty prowadzonego procesu⁴⁵². Skutkuje to piętrzeniem przed jednostką wymagań formalnych o nieuzasadnionym charakterze, co bez wątpienia narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i jego organów⁴⁵³.

Inną istotną kwestią, zarówno z praktycznego, jak i teoretycznego punktu widzenia, pozostaje pytanie, czy nowe regulacje dotyczące pełnomocnictwa muszą charakteryzować się tak wysokim stopniem kazuistyki? Być może jest to reakcja na, nie zawsze poprawne, interpretowanie przepisów prawnych, zarówno przez organy podatkowe, jak i judykaturę⁴⁵⁴. W szczególności za wysoce dyskusyjny należy uznać również sposób normowania poszczególnych kwestii w świetle zasad poprawnej legislacji⁴⁵⁵. Ponadto założenia projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej pozostawiają wiele do życzenia, jeśli chodzi zarówno o styl, jak i poprawność języka polskiego.

⁴⁴⁹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 kwietnia 2008 r., I SA/Łd 142/08, Lex nr 475602; wyrok NSA z dnia 24 sierpnia 2010 r., II GSK 708/09, CBOSA.

⁴⁵⁰ A. Sędkowska, K. Stelmaszczyk, *Reprezentacja...*, *op. cit.*, s. 63.

⁴⁵¹ M. Szubiakowski, M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2007, s. 24.

⁴⁵² Zob. *Kierunkowe założenia nowej Ordynacji podatkowej* przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, http://145.237.239.199/documents/764034/12688111/20150317_Kierunkowe_zalozenia_Ordynacji_Podatkowej.pdf.

⁴⁵³ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 września 2014 r., I SA/Kr 1099/14, CBOSA.

⁴⁵⁴ Tak A. Mariański, *Pełnomocnik (stały reprezentant) w kontroli skarbowej*, Przegląd Podatkowy 2014, nr 5, s. 36 i nast.

⁴⁵⁵ Szerzej A. Mariański, *O potrzebie zmiany praktyki stosowania prawa podatkowego*, Monitor Podatkowy 2013, nr 11, s. 46 i nast.