

ORDYNACJA PODATKOWA. WOKÓŁ NOWELIZACJI

Pod redakcją Rafała Dowgiera



Temida2
Białystok 2009

Rada Programowa Wydawnictwa Temida 2:

Leonard Etel, Marian Grzybowski, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski,
Cezary Kosikowski, Adam Lityński, Emil Pływaczewski, Stanisław
Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Halina Święczkowska,
Bogdan Wierzbicki

Redaktor naukowy wydawnictwa: Halina Święczkowska

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana
w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mecha-
niczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978-83-89620-74-3

21644 Fc

Recenzent:

Dr hab. Joanna Salachna

Opracowanie graficzne i typograficzne:

Katarzyna Frąckiewicz

Projekt okładki:

Jerzy Banasiuk

Redakcja techniczna:

Jerzy Banasiuk

Korekta:

Bogumiła Mancewicz

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym
Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

BIBLIOTEKA WYDZIAŁU PRAWA
Uniwersytetu w Białymstoku



BWP0035574

Spis treści

| | |
|--------------------|----|
| Wykaz skrótów..... | 9 |
| Wprowadzenie..... | 11 |

CZEŚĆ I

ZAGADNIENIA OGÓLNE

Bogumił Brzeziński

| | |
|--|----|
| Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych..... | 17 |
|--|----|

Cezary Kosikowski

| | |
|--|----|
| Indywidualne interpretacje przepisów prawa daninowego w praktyce..... | 30 |
|--|----|

Maciej Ślifirczyk

| | |
|--|----|
| Ograniczenia w zastosowaniu instytucji porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi | 46 |
|--|----|

Przemysław Krawczyk

| | |
|---|----|
| Czy tajemnica skarbową jest potrzebna?..... | 61 |
|---|----|

CZEŚĆ II

ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE

Wiesław Kuśnierz

| | |
|---|----|
| Odsetki za zwłokę od zobowiązań podatkowych po nowelizacji Ordynacji podatkowej ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa..... | 81 |
|---|----|

| | |
|--|-----|
| Adam Nita | |
| Odsetki za zwłokę jako prawna konsekwencja powstania zaległości podatkowej | 108 |
| Zbigniew Ofiarski | |
| Zapłata podatku – zagadnienia wybrane | 125 |
| Bogumił Pahl | |
| Wygasanie zobowiązań podatkowych wskutek zapłaty – wybrane zagadnienia..... | 140 |
| Leonard Etel | |
| Tryb przyznawania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych a pomoc publiczna..... | 154 |
| Janusz Orłowski | |
| Uzasadnienie decyzji w sprawie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego niebędącej pomocą publiczną | 170 |
| Ewelina Bobrus | |
| Przedawnienie zobowiązania podatkowego w świetle wyroku NSA z dnia 13 maja 2008 r. (sygn. akt II FSK 412/07) | 188 |
| Karol Orłowski | |
| Zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, jako jedna z przesłanek przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego..... | 196 |
| Agnieszka Olesińska | |
| Zagadnienia intertemporalne związane ze zmianą zasad odpowiedzialności nabywców majątku podatnika..... | 210 |
| Rafał Dowgier | |
| Odpowiedzialność podatkowa dzierżawców i użytkowników nieruchomości | 219 |

CZĘŚĆ III

POSTĘPOWANIE PODATKOWE,
EGZEKUCYJNE I SĄDOWOADMINISTRACYJNE

| | |
|--|-----|
| Wojciech Stachurski | |
| Pełnomocnicy w postępowaniu przed organami podatkowymi – wybrane zagadnienia..... | 235 |
| Krzysztof Teszner, Mariusz Charkiewicz | |
| Kontrowersje wokół zakresu przedmiotowego pełnomocnictwa doradcy podatkowego w postępowaniu egzekucyjnym oraz sądowoadministracyjnym | 250 |
| Anna Gąsowska, Piotr Pietrasz | |
| Kilka uwag na temat art. 165b Ordynacji podatkowej..... | 270 |
| Kalina Kunowska, Adam Mudław, Monika Parusińska | |
| Instytucja rozprawy podatkowej a kontrola legalności aktów stosowania prawa..... | 284 |
| Artur Mudrecki | |
| Wykonalność decyzji podatkowych | 304 |

CZĘŚĆ IV

KONTROLA PODATKOWA I SKARBOWA

| | |
|---|-----|
| Elżbieta Wróblewska, Justyna Siemieniako | |
| Instytucje kontroli podatkowej służące dobrowolnej zapłacie podatku | 319 |
| Mariusz Popławski | |
| Uprawnienia kontrolującego w trakcie kontroli podatkowej..... | 334 |
| Marita Ambrozik, Dariusz Zalewski | |
| Sprzeciw przedsiębiorcy wobec czynności kontrolnych | 350 |

KONTROWERSJE WOKÓŁ ZAKRESU PRZEDMIOTOWEGO
PEŁNOMOCNICTWA DORADCY PODATKOWEGO
W POSTĘPOWANIU EGZEKUCYJNYM
ORAZ SĄDOWOADMINISTRACYJNYM

**I. Zakres pełnomocnictwa doradcy podatkowego
– uwagi ogólne**

Przyczynkiem do prezentacji naszych poglądów w niniejszym artykule stał się referat wygłoszony przez sędziego Wojciecha Stachurskiego nt. „Pełnomocnicy w postępowaniu przed organami podatkowymi”. Interesujące ujęcie przez prelegenta stosunkowo wąskiej, wydawać by się mogło, tematyki, pozwoliło mu na wskazanie szeregu problemów związanych z instytucją pełnomocnictwa oraz zajęcie własnego stanowiska.

Celem niniejszej publikacji jest zwrócenie uwagi na niektóre problemy związane z pełnomocnictwem udzielonym doradcy podatkowemu do reprezentowania podatnika przed organami podatkowymi, pełniącymi również funkcję organów egzekucyjnych, a dotyczące zwłaszcza możliwości reprezentowania podatnika i zaskarżania czynności tych organów w postępowaniu egzekucyjnym. Rozważania nasze będą także dotyczyły problematyki udziału doradcy podatkowego jako pełnomocnika w postępowaniu przed sądami administracyjnymi w sprawach skarg wydanych na postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym, na które przysługuje zażalenie.

Już na wstępie wymaga zaakcentowania, że chociaż przepisy dodatkowej w Dziale IV „Postępowanie podatkowe”, to nie oznacza to jednak, że tylko w tym postępowaniu strona może być reprezentowana przez pełnomocnika. Możliwość działania strony przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania (art. 136 o.p.), została przewidziana również w przypadku czynności sprawdzających (art. 280 o.p.) oraz w przypadku kontroli podatkowej (art. 292 o.p.). Pełnomocnictwo powinno być udzielone na piśmie lub zgłoszone ustnie do protokołu. Na pełnomocnika został nałożony obowiązek doręczenia do akt oryginału lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa, przy czym doradca podatkowy, analogicznie jak adwokat czy radca prawny, może sam uwierzytelnić odpis udzielonego mu pełnomocnictwa (art. 137 § 3 o.p. w zw. z art. 41 ust. 3 ustawy o doradztwie podatkowym).

Zgodnie z art. 41 ust. 1 u.d.p., doradca podatkowy może być pełnomocnikiem w postępowaniu przed organami administracji publicznej w sprawach obowiązków podatkowych następujących osób: płatnika, inkasenta, osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe oraz następców prawnych podatników, płatników lub inkasentów.

Z powyższych norm wynika, że wprowadzają one zasadę dopuszczalności działania doradcy podatkowego jako pełnomocnika, ograniczoną w zasadzie tylko jednym wyjątkiem (tj. charakter czynności przesądza o konieczności osobistego działania przez mocodawcę) bez różnicowania zakresu pełnomocnictwa. Zatem to podatnik albo inny z wyżej wymienionych podmiotów (płatnik, inkasent, etc.) ustanawia pełnomocnika w postępowaniu przed organami podatkowymi w sprawie własnych obowiązków podatkowych, a wyznaczając go, określa zakres wykonywanych przez pełnomocnika czynności. Powinien przy tym – określając zakres pełnomocnictwa – mieć na uwadze, że wszystkie czynności wykonywane przez pełnomocnika mieszczące się w tym zakresie, będą pociągały skutki prawne bezpośrednio wobec podatnika.

Ustalając zakres pełnomocnictwa doradcy podatkowego w postępowaniu przed organami podatkowymi w sprawie obowiązków podatkowych, konieczne jest odwołanie się do przepisów prawa cywilnego,

które z racji odesłania zawartego w art. 137 § 4 o.p. powinny być stosowane w zakresie nieuregulowanym w Ordynacji.

Stosownie do art. 98 kc. pełnomocnictwo może być ogólne – obejmujące umocowanie do czynności zwykłego zarządu, rodzajowe – niezbędne do czynności przekraczających zakres zwykłego zarządu, bądź szczególne – do określonych czynności. Doradca podatkowy jako pełnomocnik zwykle będzie korzystał z umocowania ogólnego albo szczególnego. Prawidłowe udzielenie pełnomocnictwa ogólnego oznacza, że podatnik jest reprezentowany w zakresie zwykłego zarządu. Doradca podatkowy, mający pełną zdolność do czynności prawnych, działając w imieniu reprezentowanego, ma zatem prawo do reprezentowania mocodawcy przed organem podatkowym, do którego zostało złożone pełnomocnictwo, w tym do składania i podpisywania deklaracji podatkowych, reprezentowania podatnika w czasie postępowania wyjaśniającego, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego – prowadzonego przez organ, do którego zostało złożone pełnomocnictwo. Korzysta bowiem z pełnomocnictwa udzielonego w najszerszym zakresie, znacznie wykraczającego poza pełnomocnictwo rodzajowe czy szczególne i które, co istotne, jest wyrazem swobody woli mocodawcy i może być przez niego w każdym czasie odwołane (art. 101 § 1 kc.).

W znaczeniu procesowym doradca podatkowy – jako ustanowiony pełnomocnik – jest traktowany w sposób analogiczny do podatnika (swego mocodawcy) i powinien być przez organ podatkowy zawiadamiany o wszystkich podejmowanych czynnościach oraz wzywany do udziału w nich, co stanowi gwarancję prawidłowego udziału strony w postępowaniu. Pominięcie przez organ podatkowy pełnomocnika strony jest równoznaczne z pominięciem strony w postępowaniu podatkowym.¹ Istotą pełnomocnictwa jest także wyjątkowy status pełnomocnika w przypadku doręczeń, co może wskazywać na większe znaczenie pełnomocnika niż strony, gdyż to do niego, począwszy od chwili doręczenia organowi podatkowemu pełnomocnictwa, należy w pierwszej kolejności doręczać pisma, zawiadamiać o podejmowanych przez organ czynnościach i wzywać do uczestnictwa. Doręczenie pisma pełnomoc-

1 Wyrok NSA z 31 maja 2000 r., (sygn. akt I SA/Wr 2034/97), niepubl.

Podstawę, z której można wnosić o takiej kompetencji, stanowi art. 41 ust 2 u.d.p., stosownie do którego doradca podatkowy uprawniony jest do występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu w zakresie sądowej kontroli decyzji administracyjnych w sprawach dotyczących obowiązków podatkowych – w związku z art. 35 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Organy podatkowe pełniące z jednej strony funkcję wierzyciela prawopodatkowego wobec podmiotu zobowiązanego, z drugiej – organu egzekucyjnego w postępowaniu egzekucyjnym, zwykle kwestionują możliwość zastępowania strony przez pełnomocnika w postępowaniu nawet wówczas, gdy doradcy podatkowemu zostało wcześniej udzielone pełnomocnictwo ogólne do reprezentowania podatnika we wszelkich czynnościach przed organami podatkowymi, w tym organami egzekucyjnymi na każdym etapie postępowania. Twierdzą przy tym, że charakter czynności podejmowanych w tym postępowaniu przez organ egzekucyjny powoduje, że odpis tytułu wykonawczego należy doręczać bezpośrednio podmiotowi zobowiązanemu.

Można to odnieść wprost do sytuacji, w której naczelnik urzędu skarbowego najpierw doręczył bezpośrednio podatnikowi (tj. z pominięciem pełnomocnika) odpisy tytułów wykonawczych wraz z zawiadomieniem o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego, a następnie rozpatrzył wniesionych przez podatnika zarzutów w postępowaniu egzekucyjnym, skierowanych wraz z wnioskiem o umorzenie postępowania w oparciu o art. 33 pkt 2 oraz art. 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a. Organ egzekucyjny przyjął, że doręczenie zobowiązanemu odpisów tytułów wykonawczych wraz z zawiadomieniem o zajęciu wierzytelności z rachunku bankowego było prawidłowe, a siedmiodniowy termin do wniesienia zarzutów w sprawie prowadzonego przez organ postępowania egzekucyjnego należy liczyć właśnie od dnia tego doręczenia. W ocenie organu egzekucyjnego charakter czynności podejmowanych w postępowaniu egzekucyjnym ogranicza zastępstwo strony przez pełnomocnika i odpis tytułu wykonawczego doręcza się bezpośrednio zobowiązanemu z pominięciem pełnomocnika, zatem niedotrzymanie wyżej wskazanego terminu powoduje bezskuteczność czynności zobowiązanego

i zwalnia organ egzekucyjny od merytorycznego badania zarzutów, co faktycznie nastąpiło.

W tego rodzaju sprawach pełnomocnik, któremu nie doręczono pism organu zwykle dopiero od swego mocodawcy dowiaduje się o podjętych przez organ czynnościach egzekucyjnych, a w odpowiedzi na kierowane z tzw. ostrożności procesowej pisma otrzymuje wraz z nią z dużym opóźnieniem kopie tytułów wykonawczych.

W praktyce pojawia się zatem problem, jakie skutki procesowe powoduje brak doręczenia pism pełnomocnikowi w postępowaniu egzekucyjnym, czy strona ma w tym postępowaniu możliwość działania przez pełnomocnika, m.in. w zakresie doręczeń tytułu wykonawczego (zawiadomieniu o egzekucji z rachunku bankowego), a także jak ustalić początek biegu terminu do wniesienia zarzutów w trybie przewidzianym w art. 33 u.p.e.a. Są to niezwykle istotne kwestie, bowiem od ich jednoznacznego wyjaśnienia zależy rozstrzygnięcie udziału doradcy podatkowego w postępowaniu sądowoadministracyjnym w zakresie sądowej kontroli postanowień wydanych w toku postępowania egzekucyjnego, w szczególności – czy może być pełnomocnikiem strony w postępowaniu przed sądem administracyjnym w sprawie skarg na postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym, na które służy zażalenie.

Powyższej kwestii nie sposób rozstrzygnąć bez odwołania się do art. 18 u.p.e.a., stosownie do którego w postępowaniu egzekucyjnym – jeżeli przepisy dotyczące tego postępowania nie stanowią inaczej – mają odpowiednie zastosowanie przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego (k.p.a.). W toku postępowania egzekucyjnego stosuje się zatem zasady dotyczące reprezentowania strony przez pełnomocnika stosownie do przepisów art. 32–33 k.p.a. oraz art. 40 § 2 k.p.a., o ile charakter czynności nie wymaga osobistego uczestnictwa strony.

Artykuł 32 k.p.a. nie ogranicza zatem w swej treści zakresu pełnomocnictwa, a jedynie wyłącza możliwość działania pełnomocnika wyłącznie z uwagi na charakter podejmowanych czynności. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym ugruntowany jest pogląd, że osobiste działanie strony w toku postępowania może być wymagane z mocy przepisów prawa, może wynikać z postanowień organu prowadzącego postępowanie, albo jest powodowane samą naturą czynności pro-

cesowych. Przykładem działań, w których strona nie może skorzystać z usług pełnomocnika, a tym samym nieodzowne jest osobiste uczestnictwo strony, jest złożenie wyjaśnień, gdy w wezwaniu zaznaczono, że należy tego dokonać osobiście (art. 50 § 1 k.p.a.), poddanie się przesłuchaniu stron na mocy art. 86 k.p.a., stawienie się w przypadku konieczności ustalenia przez organ tożsamości strony. Jednakże od chwili doręczenia organowi pełnomocnictwa, pełnomocnik powinien być zawiadamiany o wszystkich czynnościach i wzywany do udziału w nich na równi ze stroną. Przepis ten, na którym organ opiera prawidłowość swojego rozstrzygnięcia, dotyczy wyłącznie czynności, które strona obowiązana jest dokonać osobiście.⁴ Organ egzekucyjny powinien przy tym pamiętać, że z urzędu ma obowiązek brać pod uwagę rodzaj udzielonego pełnomocnictwa w każdym stadium postępowania.⁵

W postępowaniu egzekucyjnym, do którego stosuje się odpowiednio przepisy k.p.a., doręczenie tytułów wykonawczych trudno zaliczyć do czynności, które wymagałyby osobistego działania strony. Jej uczestnictwo nie jest bezwzględnie wymagane, a doręczenie odpisów tytułów wykonawczych może (i powinno) być doręczone przez organ egzekucyjny prawidłowo umocowanemu pełnomocnikowi, przy czym umocowanie to może wynikać z pełnomocnictwa ogólnego. Pogląd odnośnie do możliwości pełnej reprezentacji podmiotu zobowiązanego przez pełnomocnika (także doradcę podatkowego) w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w tym również w zakresie doręczenia tytułu wykonawczego, można wywieść z przepisów art. 32 i art. 40 § 2 k.p.a. w powiązaniu z art. 18 u.p.e.a. Do identycznego wniosku doszedł NSA w wyroku z 14 lipca 2004 r.⁶, a także WSA w Białymstoku w wyroku z 24 sierpnia 2007 r.⁷ Należy także odnotować wyrok NSA z 23 stycznia 2003 r.⁸, potwierdzający regułę wyrażoną w art. 18 u.p.e.a., że do postępowania egzekucyjnego w administracji mają zastosowanie przepisy art. 39–44 k.p.a. dotyczące sposobów doręczania pism.

Powyższe przemawia za uznaniem, że prawidłowe złożenie w siedzibie organu podatkowego pełnomocnictwa upoważniającego do-

4 Wyrok WSA z 5 września 2006 r., (sygn. III SA/Wa 1678/06), LEX nr 267191.

5 Wyrok WSA z 6 kwietnia 2006 r., (sygn. II SA/Op 472/05), „Wspólnota” 2007, nr 38, s. 31.

6 Sygn. akt FSK 296/04, LEX nr 164924

7 Sygn. akt I SA/Bk 212/07, niepubl.

8 Sygn. akt III SA 1611/01, LEX nr 126734.

radcę podatkowego do występowania przed organami podatkowymi wszystkich instancji we wszelkich sprawach podatkowych i egzekucyjnych, nakłada na organ podatkowy jako wierzyciela prawopodatkowocznika o wszystkich czynnościach egzekucyjnych oraz wzywaniu do uczestnictwa w tych czynnościach egzekucyjnych na równi z podmiotem zobowiązanych środków pieniężnych na poczet wierzytelności z rachunku bankowego zobowiązanego wraz z odpisem tytułów wykonawczych powinno być doręczone pełnomocnikowi. Nieuprawnione jest w takim przypadku dowodzenie, że doradca podatkowy był umocowany jako pełnomocnik w postępowaniu przed organami podatkowymi, natomiast już w postępowaniu egzekucyjnym nie może skutecznie reprezentować swego mocodawcy. Doręczenie zobowiązanemu, z pominięciem ustanowionego przez niego pełnomocnika, odpisów tytułów wykonawczych wraz z odpisem zawiadomienia o zajęciu prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego nie może być traktowane inaczej jak pominięcie strony w postępowaniu egzekucyjnym. Dlatego też, odnosząc się do kwestii daty, od której należy obliczać termin do wniesienia zarzutów w postępowaniu egzekucyjnym, należy jednoznacznie podkreślić, że powinna to być data doręczenia odpisów dokumentów pełnomocnikowi, a nie jak często błędnie przyjmują organy podatkowe – data ich doręczenia mocodawcy (zobowiązanemu).

Pominięcie pełnomocnika przy doręczeniu pism w postępowaniu egzekucyjnym to negatywna praktyka niektórych organów egzekucyjnych znajdująca niekiedy potwierdzenie w nielicznym, na szczęście, orzecznictwie sądownoadministracyjnym.⁹ Próbuje się bowiem dowodzić, że chociaż w świetle art. 32 k.p.a. w zw. z art. 18 u.p.e.a. strona może być w postępowaniu egzekucyjnym reprezentowana przez pełnomocnika, to nietrafny jest pogląd, że pełnomocnictwo udzielone do prowadzenia wszelkich spraw, w tym do reprezentowania strony w postępowaniu celnym, podatkowym i egzekucyjnym i złożone do akt sprawy, nawet wówczas, gdy sprawę prowadzi ten sam organ, wywołuje skutek w każdym postępowaniu toczącym się z udziałem tej strony lub na etapie poprzedzającym to postępowanie. Pogląd ten uzasadnia

⁹ Wyrok NSA z 30 czerwca 2006 r., (sygn. akt I FSK 1021/05), LEX nr 242965.

się prawem strony ustanowienia pełnomocnika, a nie jej obowiązkiem, zatem w każdym postępowaniu winna ona wskazać, czy chce działać przez pełnomocnika, co w konsekwencji powoduje konieczność złożenia za każdym razem odrębnych pełnomocnictw. Organ musi zostać przy tym zawiadomiony o fakcie ustanowienia pełnomocnika w danej, konkretnej sprawie (pełnomocnictwo ma być złożone do akt), nie może domniemywać jego istnienia.

W innym godnym uwagi rozstrzygnięciu WSA, Sąd przychylił się do części argumentów zawartych w postanowieniu Ministra Finansów oraz poprzedzającym je postanowieniu dyrektora izby skarbowej, wskazując, że osobistego udziału zobowiązanego w postępowaniu wymaga doręczenie odpisu tytułu wykonawczego, wszczynające postępowanie egzekucyjne.¹⁰ Podzielił tym samym argumentację, że postępowanie egzekucyjne w administracji, mające na celu doprowadzenie do realizacji przez dłużnika konkretnego obowiązku, ma charakter szczególny, a w myśl art. 32 k.p.a., strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Tym samym przy dokonywaniu czynności egzekucyjnych, tj. działań zmierzających do zastosowania lub zrealizowania środka egzekucyjnego, udział zobowiązanego jest niezbędny, ponieważ czynności te skierowane są bezpośrednio do jego majątku. Również z art. 32 u.p.e.a. wynika, iż organ egzekucyjny, przystępując do czynności egzekucyjnych doręcza zobowiązanemu odpis tytułu wykonawczego. Przemawia to za tym, że czynność doręczenia tytułu wykonawczego oraz zawiadomienia o zajęciu prawa majątkowego wymaga osobistego udziału strony, zaś pełnomocnik może reprezentować zobowiązanego w odrębnych postępowaniach administracyjnych prowadzonych w toku postępowania egzekucyjnego w zakresie środków zaskarżenia i wydawanych rozstrzygnięć.

Poglądu tego nie sposób podzielić, bowiem zaprzecza istocie pełnomocnictwa ogólnego. Ponadto w sposób istotny uchybia art. 32 i art. 40 § 2 k.p.a. w zw. z art. 18 u.p.e.a. W postępowaniu egzekucyjnym stosuje się bowiem odpowiednio zasadę praworządności wynikającą z art. 6 k.p.a., zasadę prawdy obiektywnej wynikającą z art. 7 k.p.a., zasadę zaufania określoną w art. 8 k.p.a., zasadę udzielania informacji (art. 9

¹⁰ Wyrok WSA z 13 marca 2007 r., (sygn. akt III SA/Wa 3605/06), LEX nr 342513.

k.p.a.), zasadę przekonywania (art. 11 k.p.a.), zasadę szybkości i prostoty postępowania (art. 12. k.p.a.) oraz zasadę pisemnego załatwienia sprawy (art. 14 § 1 k.p.a.). Nie znajduje natomiast zastosowania w tym postępowaniu zasada czynnego udziału strony w postępowaniu określona w art. 10 k.p.a.¹¹ Wyraźne odesłanie w art. 18 u.p.e.a. do stosowania ignorowanie przez organy egzekucyjny stosowania zasad dotyczących doręczania pism w postępowaniu egzekucyjnym świadczy o naruszeniu zasady praworządności wskazanej nie tylko w wyżej wskazanym art. 6 k.p.a., ale także w art. 7 Konstytucji RP. Nieuwzględnienie przez organ w wydanych postanowieniach art. 40 § 2 k.p.a. w kontekście art. 32 k.p.a. oraz art. 18 u.p.e.a. stanowi naruszenie prawa, co w konsekwencji oznacza, że początek biegu terminu do wniesienia zażutów w trybie przewidzianym w art. 33 u.p.e.a. należy liczyć od doręczenia pełnomocnikowi odpisów tytułów wykonawczych.

Mimo wysoce kontrowersyjnego poglądu składu orzekającego wyrażonego w prezentowanym wyżej wyroku z 13 marca 2007 r.,¹² nie za kwestionował on prawa zobowiązanego do działania w postępowaniu egzekucyjnym przez pełnomocnika, stojąc na stanowisku, że upraw nienia pełnomocnika do działania w imieniu zobowiązanego są takie same, jak w każdym innym postępowaniu prowadzonym w oparciu o przepisy k.p.a. (odesłanie z art. 18 p.e.a.). Uchylając zaskarżone postanowienia, stwierdził, że Minister Finansów, oceniając prawidłowość postanowienia dyrektora izby skarbowej, oddalającego skargę na czynność egzekucyjną, nie uwzględnił okoliczności, że postanowienie to – a zatem rozstrzygnięcie podjęte w odrębnym prowadzonym w toku egzekucji postępowaniu – doręczone zostało skarżącemu, a nie jego pełnomocnikowi. Wynikało to ze znajdującego się w aktach sprawy potwierdzenia odbioru postanowienia, gdzie jako adresata przesyłki zawierającej postanowienie wskazano skarżącego. W ocenie Sądu wskazana przez Ministra Finansów okoliczność, że skarżący osobiście złożył skargę na zajęcie rachunku bankowego nie zwalniała dyrektora izby skarbowej z obowiązku nie tylko doręczenia postanowienia jego pełnomocnikowi, ale też kierowania do pełnomocnika pism w toku postę-

11 Wyrok WSA z dnia 12 kwietnia 2005 r., (sygn akt III SA 3483/03), LEX nr 165982.

12 sygn. III SA/Wa 3605/06

powania, chociaż były to jedynie zawiadomienia o przedłużeniu terminu załatwienia sprawy. Przepis art. 40 § 2 k.p.a. nakazujący doręczanie pism pełnomocnikowi nie zawiera bowiem żadnych ograniczeń w tym względzie z uwagi na charakter pisma.

III. Pełnomocnik w postępowaniu sądowoadministracyjnym w sprawach skarg na postanowienie wydane w postępowaniu egzekucyjnym

1. Uwagi ogólne

W odniesieniu do wyżej przedstawionego problemu pojawiły się poważne wątpliwości w kwestii dopuszczalności występowania doradcy podatkowego jako pełnomocnika w postępowaniu przed sądem administracyjnym w sprawie skargi na postanowienie wydane w postępowaniu egzekucyjnym. Źródło tego problemu tkwi w odmiennym uregulowaniu w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zagadnień dotyczących udziału pełnomocnika przed sądami administracyjnymi, co w konsekwencji doprowadziło do wykształcenia w tej sprawie, zarówno w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, jak i w doktrynie, dwóch przeciwstawnych stanowisk.

Doradca podatkowy nie został wymieniony w art. 35 § 1 p.p.s.a., zawierającym katalog podmiotów, którzy mogą być pełnomocnikiem strony w postępowaniu sądowoadministracyjnym.¹³ Nie oznacza to jednak, że doradca podatkowy został pozbawiony uczestnictwa w tym postępowaniu jako pełnomocnik, bowiem z końcowej części powołanego wyżej przepisu wynika, że dopuszcza się występowanie w charakterze pełnomocnika strony innych osób, jeżeli przewidują to przepisy szczególne. Taką szczegółową regulacją jest art. 41 ust. 2 u.d.p., wprost wskazujący, że doradca podatkowy uprawniony jest do występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu w zakresie są-

¹³ Zgodnie z art. 35 § 1 p.p.s.a., pełnomocnikiem strony może być adwokat lub radca prawny, a ponadto inny skarżący lub uczestnik postępowania, jak również rodzice, małżonek, rodzzeństwo lub zstępni strony oraz osoby pozostające ze stroną w stosunku przysposobienia, a także inne osoby, jeżeli przewidują to przepisy szczególne.

kowej kontroli decyzji administracyjnych w sprawach dotyczących obowiązków podatkowych. Również art. 175 § 3 pkt 1 p.p.s.a. legitymuje obowiązków podatkowych. Prawnoporównawcze zestawienie powyższych przepisów prowadzi do jednoznacznego stwierdzenia braku spójności treściowej między nimi. O ile art. 41 ust. 2 u.d.p. wskazuje, że doradca podatkowy może występować jako pełnomocnik strony w zakresie sądowej kontroli decyzji administracyjnych w sprawach dotyczących obowiązków podatkowych, to w § 3 pkt 1 art. 175 p.p.s.a. ustawodawca nie ograniczył tego uprawnienia w postępowaniu kasacyjnym wyłącznie do decyzji.

2. Stanowisko aprobujące

Znacznie szersze określenie przez ustawodawcę w przepisach p.p.s.a. spraw, w których doradcy przysługuje prawo do sporządzenia skargi kasacyjnej przy uwzględnieniu treści art. 41 ust. 2 u.d.p., uprawnia – w myśl pierwszego z wyrażanych w orzecznictwie i doktrynie poglądów – do dopuszczenia doradcy podatkowego do udziału w postępowaniu sądownoadministracyjnym w sprawach obowiązków podatkowych ze skarg na podjęte przez organy administracji formy działania inne niż decyzja. Stąd w praktyce orzeczniczej w sposób wyraźny dopuszcza się udział doradcy podatkowego w postępowaniu sądowym, którego przedmiotem jest postanowienie dotyczące obowiązku podatkowego, w tym także postanowienie wydane w toku postępowania egzekucyjnego dotyczącego tegoż obowiązku.

W jednym z wyroków NSA zdecydowanie pozytywnie wypowiedział się w kwestii uprawnień doradcy podatkowego do reprezentowania strony w postępowaniu w przedmiocie przedłużenia terminu zabezpieczenia dokonanego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, także na etapie kontroli sądowej sprawowanej przez WSA i NSA.¹⁴ W ocenie sądu istniejące rozbieżności między przepisami, z uwagi na treść 41 ust. 2 u.d.p., muszą być interpretowane na korzyść strony (potencjalnego mocodawcy), bowiem w przeciwnym

¹⁴ Wyrok NSA z 21 lipca 2006 r., (sygn. akt I FSK 1069/05), LEX nr 293195; zob. także: wyrok WSA z 24 sierpnia 2007 r., (sygn. akt I SA/Bk 212/07), niepubl.; wyrok WSA z 21 lipca 2004 r., (sygn. akt I SA/OI 57/04), niepubl.

razie, tj. przy odmowie występowania doradcy podatkowego w sprawach dotyczących postanowień, prowadziłoby to do ograniczenia praw strony do sądu, naruszając tym samym art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

W przedmiotowej sprawie Sąd, biorąc pod uwagę szerszy, wynikający powyższej normy zakres uprawnień doradców "w sprawach dotyczących obowiązków podatkowych" uznał, że kwestią decydującą była analiza przepisów dotyczących postępowania w sprawie przedłużenia terminu zabezpieczenia w kontekście pojęcia „obowiązku podatkowego” zdefiniowanego w art. 4 o.p. jako wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. W ocenie składu orzekającego konkretyzacja obowiązku może nastąpić w decyzji o zabezpieczeniu, wydanej w oparciu o art. 33 § 1 i § 2 pkt 2 w zw. z § 4 pkt 2 o.p. W efekcie taka decyzja dotyczy obowiązku podatkowego, mieszcząc się w zakresie działania doradców podatkowych, a stosownie do treści art. 33 § 5 o.p.¹⁵ zabezpieczenie następuje w trybie przepisów u.p.e.a. Wynika z nich – zdaniem Sądu – ścisły związek między decyzją o zabezpieczeniu a zabezpieczeniem, dokonany na podstawie u.p.e.a. Działania organu egzekucyjnego mają bowiem za przedmiot należność – zobowiązanie podatkowe określone w przybliżeniu decyzją o zabezpieczeniu, wydaną w trybie art. 33 o.p. Uprawnione jest zatem przyjęcie, że dotyczą obowiązków podatkowych, a związek jest na tyle wyraźny, że przemawia za uprawnieniem doradcy podatkowego do reprezentowania strony w postępowaniu w przedmiocie przedłużenia terminu zabezpieczenia dokonanego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, także na etapie kontroli sądowej sprawowanej przez WSA i NSA.

Nie bez znaczenia jest również fakt, że odmienna interpretacja powyższych kwestii komplikowałaby sytuację strony w postępowaniu egzekucyjnym, ściśle związanym z postępowaniem wymiarowym i tym samym powodowałaby konieczność zmiany pełnomocnika będącego doradcą podatkowym. Stąd w doktrynie można spotkać jednoznacznie wyrażony przez J.P. Tarno i – co należy podkreślić – słuszny pogląd, że doradcom podatkowym przysługuje prawo do występowania w charakterze pełnomocnika procesowego strony w postępowaniu są-

15 Uchylony od 1 stycznia 2009 r.

dowoadministracyjnym we wszystkich sprawach dotyczących obowiązków podatkowych, bez względu na to, w jakiej formie zostało podjęte działanie jest objęte zakresem właściwości sądu administracyjnego.¹⁶ Autor ten wskazywał na względy natury systemowej przemawiające za rozszerzeniem uprawnień doradcy na mocy art. 175 § 3 p.p.s.a.¹⁷ Podkreślał przy tym, że trudno przyjąć, aby na etapie postępowania odwoławczego doradca podatkowy był wyposażony w szersze uprawnienia niż przed sądem I instancji. Wyrazicielem podobnego poglądu był H. Dzwonkowski, którego zdaniem, jeżeli doradca podatkowy może być pełnomocnikiem w sprawie sądowej kontroli decyzji administracyjnych, a jest to znacznie szersze uprawnienie niż kontrola postanowień, to należy uznać, że uprawnienie takie istnieje również w zakresie postanowień. Tylko taka bowiem wykładnia nie ogranicza podatków, klientów doradców podatkowych.¹⁸ W tym przypadku, dokonując interpretacji przepisu uprawniającego art. 41 ust. 2 u.d.p., posłużono się argumentum *a maiori ad minus*. Zatem skoro doradcy podatkowemu przysługuje uprawnienie do występowania jako pełnomocnik przed sądem administracyjnym w sprawach sądowej kontroli decyzji wydanej w postępowaniu egzekucyjnym, to należałoby uznać, że tym bardziej przysługuje mu identyczne uprawnienie w przypadku postanowień wydanych w tym postępowaniu, na które przysługuje zażalenie.

3. Stanowisko krytyczne

Drugi – przeciwny – pogląd, jaki wynika z wyjątkowo nielicznego orzecznictwa¹⁹ oraz stanowiska niektórych przedstawicieli doktryny²⁰ przyjmuje, że doradca podatkowy nie może występować w sprawach skarg na postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym. Pogląd ten został sformułowany na tle krytyki niezbyt czytelnych – zdaniem jego wyrazicieli – rozwiązań przyjętych w p.p.s.a. co do zakresu

16 J.P. Tarno, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – komentarz, Warszawa 2006, s. 105.

17 Tenże, Pełnomocnictwo... (w.) Ius et Lex, Księga jubileuszowa..., *op. cit.*, s. 402 i n.

18 H. Dzwonkowski, Doradca podatkowy jako pełnomocnik w sprawach podatkowych, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 6.

19 Postanowienie WSA z 12 listopada 2007 r. (sygn. akt I SA/GI 444/07), niepubl.

20 M. Szubiakowski, Pozycja doradcy podatkowego w regulacjach proceduralnych, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 9.

uprawnień doradcy podatkowego. Zatem rozwiązanie problemu widzą oni w ścisłej gramatycznej interpretacji art. 41 ust. 2 u.d.p., która prowadzi do jednoznacznego wniosku, że zakres udziału doradcy podatkowego w postępowaniu sądowym ogranicza jego uprawnienie do jednego przedmiotu zaskarżenia, tj. decyzji wydanych w sprawach z zakresu obowiązków podatkowych. Nie ma zatem, zdaniem M. Szubiakowskiego, podstaw do udzielania pełnomocnictwa w zakresie szerszym niż wskazany w art. 41 ust. 2 u.d.p., za czym poza wykładnią gramatyczną przemawiają także względy natury historycznej. Mimo bowiem dokonywania zmian w u.d.p. w związku z reformą sądownictwa administracyjnego, brzmienie art. 41 ust. 2 u.d.p. pozostawiono bez zmian²¹. Przyjmuje się zatem, że określenie zakresu uprawnień doradcy podatkowego do występowania przed sądem administracyjnym w odniesieniu do podstawowej formy poddanej kontroli, którą stanowi decyzja, było zamierzonym działaniem, a nie omyłką ustawodawcy.

4. Stanowisko autorów

Analiza przedstawionych wyżej przeciwstawnych poglądów odnośnie do dopuszczalności występowania doradcy podatkowego jako pełnomocnika strony postępowaniu przed sądami administracyjnymi w sprawach skarg na postanowienie wydane w postępowaniu egzekucyjnym, skłania nas do jednoznacznego opowiedzenia się za pierwszym stanowiskiem.

W naszej ocenie, dla wyjaśnienia przedmiotowej kwestii nie jest dopuszczalna inna niż łączna interpretacja przepisów art. 175 § 3 pkt 1 p.p.s.a., art. 35 p.p.s.a. w związku z art. 41 ust. 2 u.d.p. Z pełnym przekonaniem należy odrzucić stanowisko zezwalające na doprecyzowanie i uzupełnianie kazuistyczną, gramatyczną wykładnią art. 41 ust. 2 u.d.p. szerokiej regulacji zawartej w art. 175 § 3 pkt 1 p.p.s.a., uprawniającej doradcę podatkowego do sporządzenia skargi kasacyjnej w sprawach obowiązków podatkowych. Zastosowanie reguły *clara non sunt interpretanda* wobec art. 41 ust. 2 u.d.p. niekoniecznie może być skuteczne i prowadzić do pożądaných rezultatów zwłaszcza w przypadku

21 Aart. 41 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, (Dz.U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.)

konieczności łącznej wykładni powyższych norm. W tej sytuacji poza stosowaniem reguł wykładni gramatycznej konieczne jest odwołanie się do innych rodzajów wykładni, w tym systemowej i funkcjonalnej oraz ich łącznego stosowania.

W naszej ocenie, rozważania nad uprawnieniem doradcy podatkowego do występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu przed sądami administracyjnymi w sprawach skarg na postanowienie wydane w postępowaniu egzekucyjnym, na które służy zażalenie, należy zainicjować od treści art. 175 § 3 pkt 1 p.p.s.a. Skoro doradca podatkowy jest uprawniony do sporządzenia skargi kasacyjnej w sprawach obowiązków podatkowych, oznacza to, że ustawodawca w postępowaniu kasacyjnym nie ograniczył legitymacji doradcy podatkowego w tym zakresie wyłącznie do decyzji. Zwrócił natomiast szczególną uwagę nie na kategorię rozstrzygnięć podejmowanych w postępowaniu jurysdykcyjnym czy egzekucyjnym, ale na to, by skarga była sporządzona w sprawie „obowiązków podatkowych”. Jak już była mowa, interpretacji tego pojęcia należy dokonywać stosownie do art. 4 o.p., zgodnie z którym obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie. Powszechnie przyjmuje się, że obowiązek podatkowy ma charakter ogólny i abstrakcyjny oraz jest pojęciem szerszym od wynikającego z niego skonkretyzowanego zobowiązania podatkowego. Natomiast z zobowiązaniem podatkowym wiązać należy jego powstanie (art. 21 § 1 o.p.), realizację i egzekucję. Wydaje się, że uprawnienie doradcy podatkowego w znaczeniu nadanym przez art. 175 § 3 pkt 1 p.p.s.a. należy rozumieć jako uprawnienie do sporządzania skargi kasacyjnej w sprawach aktów organów administracji publicznej (decyzji administracyjnych, postanowień, na które przysługuje zażalenie) wpływających na realizację obowiązków podatkowych.

Skoro doradca podatkowy w rozumieniu powyższego przepisu jest uprawniony do sporządzenia w imieniu strony skargi kasacyjnej w sprawach obowiązków podatkowych, trudno odmówić mu prawa do jej reprezentowania w tym zakresie jako pełnomocnik a w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Właściwe uregulowania w tym zakresie przynosi art. 35 p.p.s.a. w zw. z art. 41 ust. 2 u.d.p. Należy przy

tym zwrócić uwagę na systemowe znaczenie art. 35 p.p.s.a. Wymienia się w nim kategorię podmiotów uprawnionych do pełnienia funkcji pełnomocnika strony przed sądem administracyjnym, w tym obok adwokata, radcę prawnego (...), także inne osoby, jeżeli przewidują to przepisy szczególne. Przepis ten, wskazując na potencjalne przepisy ustaw szczególnych, nie odsyła bezpośrednio do art. 41 u.d.p., jednak nie ulega wątpliwości, że stanowi *on lex specialis*. Charakter odesłania z art. 35 p.p.s.a. przy zastosowaniu wykładni systemowej i funkcjonalnej prowadzi do rezultatu, że intencją ustawodawcy było uzupełnienie katalogu podmiotów uprawnionych do pełnienia funkcji pełnomocnika strony w postępowaniu sądownoadministracyjnym przez wskazanie tych podmiotów w przepisach szczególnych i tym samym stworzenie zamkniętej systemowej regulacji. Z całą pewnością zamierzeniem ustawodawcy nie było w tym przypadku odwoływanie się do zakresu działania doradcy podatkowego jako pełnomocnika określonego w art. 41 ust. 2 u.d.p.

Łączna wykładnia przepisów art. 175 § 3 pkt 1 p.p.s.a., art. 35 p.p.s.a. oraz art. 41 ust. 2 u.d.p. nie pozwala, naszym zdaniem, skutecznie wywieść, że doradca podatkowy jest podmiotem nieuprawnionym do występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu w sprawach skarg na postanowienie wydane w postępowaniu egzekucyjnym, na które służy zażalenie. Ustawodawca, tworząc obecną konstrukcję art. 41 ust. 2 u.d.p., nie przewidział charakterystycznych kwalifikatorów typu: „tylko”, „jedynie”, „wyłącznie”, „wyłączenie w zakresie”. Przepis ten stanowi więc to, co stanowi, a mianowicie, że doradca podatkowy uprawniony jest do występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu w zakresie sądowej kontroli decyzji administracyjnych w sprawach dotyczących obowiązków podatkowych, co jednocześnie nie oznacza, że został tym samym pozbawiony występowania jako pełnomocnik strony w postępowaniu w zakresie sądowej kontroli postanowień wydanych w postępowaniu egzekucyjnym. Na to uprawnienie wskazuje bowiem, jak już wskazaliśmy, łączna analiza art. 175 § 3 pkt 1 p.p.s.a., art. 35 p.p.s.a. oraz art. 41 ust. 2 u.d.p. Gdyby intencją ustawodawcy było ograniczenie uprawnień pełnomocnika w powyższym zakresie, z pewnością użyłby w treści art. 41 ust. 2 u.d.p. stosownych kwalifikatorów wyłączających bądź ograniczających.

Wydaje się jednak, że ze względów funkcjonalnych nie leży w interesie racjonalnego ustawodawcy pozbawienie strony fachowej pomocy prawnej w postępowaniu kasacyjnym w sprawach wszczętych ze skargi na postanowienie wydane w postępowaniu egzekucyjnym oraz ograniczenie konstytucyjnego prawa strony do sądu oraz korzystania w tym postępowaniu z pomocy doradcy podatkowego.

Należy – naszym zdaniem – odnieść się także do krytycznego poglądu wobec stanowiska przyznającego doradcom podatkowym prawa do występowania w charakterze pełnomocnika procesowego strony w postępowaniu sądoadministracyjnym we wszystkich sprawach dotyczących obowiązków podatkowych, bez względu na formę podjęcia zaskarżonego działania organu administracji publicznej (jeśli tylko to działanie jest objęte zakresem właściwości sądu administracyjnego) oraz szerokiego – ze względów natury systemowej – traktowania uprawnień doradcy na mocy art. 175 § 3 p.p.s.a. Zgodnie z tym poglądem, przyjęcie w istniejącym stanie prawnym powyższej wykładni oznaczałoby uznanie za dopuszczalne dokonywanie pośredniej zmiany przepisu prawa materialnego, zawartego w ustawie regulującej status doradcy podatkowego, normą proceduralną z ustawy regulującej postępowanie przed sądami administracyjnymi.²² Stąd jego zwolennicy sugerują interpretowanie art. 175 p.p.s.a. łącznie, a nie w oderwaniu od art. 41 ust. 2 u.d.p. Poglądu tego nie sposób podzielić. Oznaczałoby to bowiem próbę uzupełniania normy proceduralnej zawartej w ustawie regulującej postępowanie przed sądami administracyjnymi normą prawa materialnego, tj. art. 41 ust. 2 u.d.p. i w efekcie stosowanie niedopuszczalnej wykładni zwężającej art. 175 p.p.s.a. w zakresie naruszenia praw podmiotowych strony postępowania oraz konstytucyjnego prawa do sądu.

Łączna wykładnia art. 175 § 3 pkt 1 p.p.s.a. i art. 41 ust. 2 u.d.p. jest natomiast jak najbardziej dopuszczalna, a nawet wskazana odnośnie do ustalenia tożsamości znaczeniowej użytych w nich pojęć „w sprawach obowiązków podatkowych”. Problematyka zakresu tego pojęcia była zresztą przedmiotem rozstrzygnięć przez sądy administracyjne odnoś-

22 B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. II, Kraków 2006, wersja elektroniczna.

nie do możliwości objęcia nim również spraw celnych i dopuszczalności występowania doradcy podatkowego w tych sprawach.²³

IV. Podsumowanie

Konkludując, należy stwierdzić, że pomijanie pełnomocnika przez organy egzekucyjne przy doręczeniu pism w postępowaniu egzekucyjnym nie może być ocenione inaczej jak negatywnie. Od chwili doręczenia organowi pełnomocnictwa, doradca podatkowy powinien być zawiadamiany o wszystkich czynnościach i wzywany do udziału w nich na równi ze stroną. Jemu też należy doręczać odpis tytułów wykonawczych i od dnia doręczenia liczyć początek biegu terminu do wniesienia zarzutów w trybie art. 33 u.p.e.a. Organ egzekucyjny obowiązany jest z urzędu brać pod uwagę rodzaj udzielonego pełnomocnictwa w każdym stadium postępowania. W świetle art. 32 k.p.a. w zw. z art. 18 u.p.e.a. strona może być w postępowaniu egzekucyjnym reprezentowana przez pełnomocnika, a pełnomocnictwo udzielone do prowadzenia wszelkich spraw, w tym do reprezentowania strony w postępowaniu podatkowym i egzekucyjnym i złożone do akt sprawy, jest skuteczne w każdym postępowaniu toczącym się z udziałem tej strony.

W naszej ocenie, łączna interpretacja przepisów art. 41 ust. 2 u.d.p., art. 35 p.p.s.a. oraz art. 175 § 3 pkt 1 p.p.s.a. z uwzględnieniem reguł wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej nie może prowadzić do innych rezultatów, jak do przyznania doradcy podatkowemu uprawnienia do występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu przed sądami administracyjnymi w sprawach skarg na postanowienie wydane w postępowaniu egzekucyjnym, na które służy zażalenie. Podzielając w tym zakresie aprobujące poglądy judykatury oraz doktryny prawa podatkowego oraz z uwagi na pojawiające się wątpliwości

23 Zob. postanowienie NSA z 20 listopada 2002 r., (sygn. akt I SA/Gd 2305/02), „Glosa” 2003, nr 4, poz. 32 z krytyczną glosą W. Guentzla; wyrok NSA z 17 sierpnia 2004 r., (sygn. akt GSK 756/04) niepubl.; wyrok NSA z 14 lipca 2004 r., (sygn. akt GSK 693/04), „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2005, z. 4, poz. 49; postanowienie NSA z 14 kwietnia 2005 r., (sygn. akt I GSK 488/05), niepubl. W świetle ww. orzeczeń NSA doradca podatkowy nie jest uprawniony do występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu przed sądami administracyjnymi w sprawach celnych (art. 35 p.p.s.a. oraz art. 41 u.d.p.).

prawne uważamy, że byłoby wskazane wypowiedzenie się w tej kwestii przez poszerzony skład NSA.

Wydaje się, że niezbędna byłaby również interwencja ustawodawcy prowadząca do nowelizacji spornych przepisów. Rozwiązanie problemu podatkowym, ²⁴ w którym – w celu wyeliminowania pojawiających się wątpliwości – poszerza się katalog czynności doradztwa podatkowego o czynności polegające na reprezentowaniu podatników płatniczej oraz w inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i inkasentów w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach z zakresu ich obowiązków podatkowych, celnych oraz w sprawach z zakresu ich obowiązków podatkowej z tymi obowiązkami.

V. Z ostatniej chwili

W dniu 29 czerwca 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów po rozpoznaniu na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej zagadnienia prawnego przedstawionego przez skład orzekający akt I FSK 1843/07, w trybie art. 187 § 1 p.p.s.a. podjął uchwałę:

„w świetle art. 35 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) w zw. z art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2008 r. Nr 73 poz. 443) doradca podatkowy uprawniony jest do występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu przed sądami administracyjnymi w sprawach skarg na postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym, na które służy zażalenie.” (sygn. uchwały I FPS 1/09).

W konsekwencji potwierdzone zostało przez Sąd stanowisko autorów zaprezentowane w niniejszej pracy.

24 Projekt datowany na 5 marca 2009 r. przygotowany przez Ministra Finansów i skierowany w dniu 10 marca 2009 r. do konsultacji międzyresortowych dostępny na stronie BIP Ministerstwa Finansów pod adresem http://www.mf.gov.pl/_files/_bip/bip_projekty_aktow_prawnych/pk/projekt_ustawy_o_zmianie_ustawy_o_doradztwie_podatkowym_z_dnia_05_03_09_przekazany_do_uzgodnien_miedzyresortow.pdf