

# MoPod

# Monitor Podatkowy

Podatki ■ Rachunkowość ■ Prawo gospodarcze

## Rada Programowa

Prof. Bogumił Brzeziński  
 Prof. Teresa Dębowska-  
 -Romanowska  
 Prof. Grzegorz Domański  
 Prof. Henryk Dzwonkowski  
 Dr Janusz Fiszer  
 Prof. Wojciech Łączkowski  
 Prof. Jerzy Małecki  
 Dr Janusz Marciniuk  
 Mec. Dariusz Trzaska

## Aktualności

**Program komputerowy z raju podatkowego – opodatkowanie opłat licencyjnych**

**Przejęcie zobowiązań a VAT**

## Opinie

**Orzekanie dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za okres sprzed 1.5.2004 r.,** *Łukasz Karczyński*  
**Harmonizacja podatku dochodowego od osób prawnych w ramach Unii Europejskiej,** *Renata Iwińska*

**Pełnomocnik w Ordynacji podatkowej – wybrane problemy,** *Justyna Siemieniako, Mariusz Charkiewicz*

## Orzecznictwo

**Obniżenie VAT z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany**

**Podwyższenie kapitału zakładowego**

**Skapitalizowane odsetki – moment rozpoznania kosztu**

## Praktyka

**Opodatkowanie VAT dostawy działek budowlanych**



C·H·Beck

NR INDEKSU 336203

ISSN 1231-1855



7/2007

# Spis treści

## Aktualności

Nowe orzecznictwo	2
Doradcy podatkowi	6

## Opinie

### VAT

Orzekanie dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za okres sprzed 1.5.2004 r., <i>Łukasz Karczyński</i>	7
---	---

### Podatki dochodowe

Harmonizacja podatku dochodowego od osób prawnych w ramach Unii Europejskiej, <i>Renata Iwińska</i>	14
---	----

### Ordynacja podatkowa

Pełnomocnik w Ordynacji podatkowej – wybrane problemy, <i>Justyna Siemieniako, Mariusz Charkiewicz</i>	21
--	----

## Orzecznictwo

Obniżenie VAT należnego – przepisy rozporządzenia	27
Odliczenie VAT z faktury wystawionej przez podmiot niezarejestrowany	31
Bezpośrednie stosowanie VI Dyrektywy – usługi analiz i badań	37
Podwyższenie kapitału zakładowego	40
Prawo własności używanych środków trwałych jako przesłanka amortyzacji	42
Skapitalizowane odsetki – moment rozpoznania kosztu	46
Trwałość linii orzecznictwa jako jedyna wartość. Glosa, <i>dr Adam Mariański</i>	49

## Praktyka

### Interpretacje podatkowe

<i>Anna Pęczyk-Tofel, Marcin Stanisław Tofel</i>	
Opodatkowanie podatkiem VAT dostawy działek budowlanych	52
Konsekwencje podatkowe związane z wystąpieniem ze spółki wspólnika spółki osobowej	54

# Pełnomocnik w Ordynacji podatkowej – wybrane problemy

*JUSTYNA SIEMIENIAKO, MARIUSZ CHARKIEWICZ*

## Wstęp

**Przepisy Ordynacji podatkowej<sup>1</sup> pozwalają stronie postępowania podatkowego występować przed organami podatkowymi za pośrednictwem pełnomocnika w każdej sytuacji, gdy charakter czynności nie wymaga jej osobistego działania (art. 136 Ordynacji podatkowej). Takie uprawnienie strony stanowi wyraz ochrony procesowej majątkowych interesów podatnika.**

## Wstęp

Przepisy Ordynacji podatkowej pozwalają stronie postępowania podatkowego występować przed organami podatkowymi za pośrednictwem pełnomocnika w każdej sytuacji, gdy charakter czynności nie wymaga jej osobistego działania (art. 136 OrdPU). Takie uprawnienie strony stanowi wyraz ochrony procesowej majątkowych interesów podatnika.

Pytanie, kto może występować w roli pełnomocnika strony, wydaje się bardzo istotne. Konsekwencje występowania w imieniu strony osoby, która nie była do tego uprawniona są bowiem poważne. W jednym z orzeczeń NSA uznał, że wszczęcie i przeprowadzenie postępowania na skutek żądania podmiotu, który nie był uprawniony do występowania w imieniu strony, stanowiło rażące naruszenie prawa, skutkujące nieważnością postępowania.

Zgodnie z przepisem art. 137 § 1 OrdPU pełnomocnikiem może być osoba fizyczna posiadająca pełną zdolność do czynności prawnych. Są to zatem jedyne wymogi stawiane przez przepisy prawa. Pełną zdolność do czynności prawnych nabywa się z chwilą uzyskania pełnoletności (art. 11 KC). Nie mają natomiast zdolności do czynności prawnych osoby, które nie ukończyły lat trzynastu, oraz osoby ubezwłasnowolnione całkowicie (art. 12 KC). Ograniczoną zdolność do czynności prawnych mają małoletni, którzy ukończyli lat 13, oraz osoby ubezwłasnowolnione częściowo. Zgodnie z brzmieniem art. 137 § 1 OrdPU, pełnomocnikami nie mogą być zarówno osoby fizyczne całkowicie pozbawione osobowości prawnej, jak i osoby fizyczne mające ograniczoną zdolność do czynności prawnych. Przepis wymaga bowiem pełnej zdolności do czynności prawnych. Bez znaczenia pozostaje natomiast wykształcenie, wykonywany zawód czy kwalifikacje.

Należy jednak zauważyć, że osoby posiadające pełną zdolność do czynności prawnych, lecz nieposiadające fachowego przygotowania, mogą występować tylko w postępowaniu instancyjnym (uregulowanym w OrdPU), nie mogą zaś zastępować strony przed sądami administracyjnymi.

Powyższa regulacja wynikająca z OrdPU wskazuje na dużą swobodę strony w wyborze osoby, która będzie skutecznie działała w jej imieniu w postępowaniu podatkowym. Nie zawsze jednak znajduje ona zastosowanie. Istnieją bowiem oprócz niej inne regulacje, które w odmienny sposób regulują to zagadnienie. W pewnych sytuacjach powoduje to ograniczenie kręgu osób mogących reprezentować stronę w postępowaniu podatkowym.

## Pojęcie pełnomocnika

Pełnomocnikiem jest osoba upoważniona przez mocodawcę do działania w jego imieniu, w jego zastępstwie, mająca to pełnomocnictwo. Pełnomocnictwo oznacza prawo prowadzenia w czyimś zastępstwie pewnych spraw, reprezentowanie. Reprezentować to inaczej występować, działać w czyimś imieniu; być reprezentantem znaczy być przedstawicielem kogoś, być wyrazicielem czegoś, wyrażać coś. Można zatem powiedzieć, że pełnomocnik w zakresie posiadanego umocowania jest wyrazicielem interesów swojego mocodawcy. Każda z kolei czynność pełnomocnika w postępowaniu wywołuje, w chwili jej dokonania lub zaniechania, bezpośrednie i natychmiastowe wiążące skutki dla mocodawcy.

Zgodnie z art. 137 § 2 OrdPU, pełnomocnictwo powinno być udzielone na piśmie lub zgłoszone ustnie do protokołu. Pełnomocnictwo winno zostać złożone do akt sprawy. **Organ nie może wnioskować o istnieniu lub braku**

**umocowania na innej podstawie, niż tylko na podstawie materiału zgromadzonego w konkretnej sprawie.** W orzecznictwie wskazuje się, że brak jest też podstaw do uznania, że pełnomocnictwo ustanowione we wpisie do ewidencji działalności gospodarczej jest jednocześnie pełnomocnictwem do reprezentowania podatnika w postępowaniu podatkowym. Pełnomocnictwo to stanowi umocowanie do dokonywania czynności prawnych w imieniu przedsiębiorcy w ramach zwykłego zarządu, natomiast pełnomocnictwo do reprezentowania strony w postępowaniu podatkowym przekracza zwykły zarząd, dlatego powinno być udzielone odrębnie, lub potwierdzone w trakcie czynności postępowania.

Zgodnie z art. 137 § 4 OrdPU, w zakresie nieuregulowanym w tym artykule, stosuje się przepisy prawa cywilnego, zarówno materialne, jak i procesowe.

Warto zauważyć, że udzielenie pełnomocnictwa może oznaczać nie tylko czynność postępowania, ale także czynność prawa materialnego. Należy odróżnić udzielenie pełnomocnictwa, które w zasadzie ma miejsce poza postępowaniem i jest wówczas czynnością prawa materialnego, chociaż wywołuje skutki procesowe – od wykazania tego pełnomocnictwa w postępowaniu przed organem podatkowym. Udzielenie pełnomocnictwa jest dwustronną czynnością prawną, dla swojej ważności wymaga zgody obu stron. Najczęściej strony stosunku pełnomocnictwa łączy umowa zlecenia. Umowa taka może być zawarta w dowolnej formie – pisemnej lub ustnej. W postępowaniu przed organem podatkowym nie jest zaś wymagane udokumentowanie przyjęcia pełnomocnictwa przez pełnomocnika. Sam fakt, że pełnomocnik przedkłada pełnomocnictwo i działa za stronę świadczy, że przyjął pełnomocnictwo.

Z analizy przepisów prawa cywilnego można wywieść, że ustanie pełnomocnictwa może mieć miejsce w dwóch sytuacjach: w razie śmierci strony, a także w wypadku wypowiedzenia pełnomocnictwa. Wypowiedzenie, zarówno ze strony mocodawcy, jak i pełnomocnika może nastąpić w każdym czasie. W stosunku do organu podatkowego wypowiedzenie pełnomocnictwa przez mocodawcę odnosi skutek z chwilą zawiadomienia go o tym fakcie.

## Pełnomocnik w postępowaniu podatkowym

Z istoty pełnomocnictwa, oraz faktu, że pełnomocnik jest wyrazicielem interesu strony postępowania wynika dla niego szereg uprawnień i obowiązków. Artykuł 145 § 2 OrdPU stanowi, że jeżeli strona ustanowiła pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi. Zatem ustanowienie pełnomocnika zobowiązuje organ podatkowy do doręczania mu pism kierowanych do strony. Również w orzecznictwie wskazuje się, że doręczenie pisma podatnikowi nie jest wystarczające dla uznania, że doręczenie jest skuteczne.

Analiza art. 136 OrdPU w powiązaniu ze wskazanym wyżej przepisem pozwala stwierdzić, że o każdej czynności podejmowanej w trakcie postępowania podatkowego, należy poinformować pełnomocnika. Podkreślić należy, że każda czynność podjęta z pominięciem pełnomocnika oznacza pominięcie strony postępowania podatkowego. Dokonanie takiej czynności oznaczałoby też, że strona bez własnej winy nie bierze udziału w postępowaniu, co może być podstawą do wznowienia postępowania (art. 240 § 1 pkt 4 OrdPU).

Można zatem stwierdzić, że w postępowaniu, w którym ustanowiony został pełnomocnik, żadna czynność nie może się odbyć bez wiedzy pełnomocnika. Z brzmienia art. 145 OrdPU wynika, że nawet, jeśli charakter czynności wymaga osobistego działania strony, pełnomocnik winien zostać poinformowany o tej czynności. Nie istnieje bowiem przepis, który pozwalałby w takiej sytuacji na zaniechanie doręczenia zawiadomienia pełnomocnikowi. Należy zauważyć, że osobiste działanie strony nie wyklucza udzielania jej pomocy podczas tej czynności przez pełnomocnika.

Na organach podatkowych ciąży obowiązek zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania (art. 123 OrdPU). W szczególności strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin, ma prawo brać udział w przeprowadzaniu dowodu, może zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia (art. 190 OrdPU). Jak już powiedziano, z faktu, że strona może działać przez pełnomocnika wynika zarazem obowiązek poinformowania go o każdej z tych czynności. Strona może wówczas działać samodzielnie, wyłącznie przez pełnomocnika lub wspólnie z pełnomocnikiem. Uczestnictwo pełnomocnika w czynności nie wyklucza działania strony. W wypadku, gdy działania strony i pełnomocnika pozostają w sprzeczności, organ winien kierować się działaniami strony postępowania.

Artykuł 190 § 2 OrdPU stanowi, że strona ma prawo brać udział w przeprowadzaniu dowodu, może zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia. Uprawnienia te przysługują również pełnomocnikowi. Warto jest się zastanowić, czy pełnomocnika można przesłuchać jako świadka. Wydaje się, że nie ma przeszkód, aby dopuścić takie rozwiązanie. Żaden przepis nie zakazuje tego. Rozwiązanie takie zaś niejednokrotnie może okazać się korzystne z punktu widzenia interesów podatnika. Często inna osoba niż sam podatnik (np. pracownik podatnika, małżonek) może dysponować większym zasobem informacji od podatnika, a przez to bardziej efektywnie bronić tych interesów. Uczestnictwo pełnomocnika będącego jednocześnie pracownikiem, który dysponuje okre-

ślona wiedzą na temat czynności faktycznych lub prawnych (np. zawierał na rzecz podatnika transakcję handlową) w czynności przesłuchania świadka – kontrahenta podatnika, może istotnie przyczynić się do wyjaśnienia sprawy. Świadek – pełnomocnik, który wcześniej miał bezpośredni kontakt ze świadkiem – kontrahentem podatnika, może znacznie skuteczniej doprowadzić do złożenia przez niego prawdziwych zeznań.

Ponadto, organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania również pełnomocnikowi. Odmienny pogląd wypowiedziany został w jednym z orzeczeń NSA. Stwierdzono w nim, iż wymaganie od organu podatkowego, by udzielał stronie nieorientującej się w zawiłościach procedury stosownych informacji nie dotyczy sytuacji, w której strona korzysta z pomocy kwalifikowanego pełnomocnika (adwokata, radcy prawnego czy doradcy podatkowego). Z poglądem takim nie można się zgodzić. Przepis art. 121 § 2 OrdPU nie zawiera ograniczenia zasady informacji prawnej wyłącznie do strony. Nie ma zatem powodu, aby pełnomocnikowi tzw. kwalifikowanemu odmówić udzielenia takiej informacji. Niezależnie zatem, czy pełnomocnik jest radcą prawnym, doktorem habilitowanym nauk prawnych czy szewcem, na organie podatkowym ciąży obowiązek udzielania informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania.

Artykuł 145 OrdPU stanowi, że pisma doręcza się stronie. Jeżeli strona ustanowiła pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi. Z pewnością nie jest wadą, jeśli organ podatkowy doręczy pismo zarówno stronie, jak i jej pełnomocnikowi. Należy jednak zastanowić się, od którego momentu rozpocznie się termin do wniesienia odwołania. Artykuł 223 § 2 pkt 1 OrdPU stanowi, że odwołanie wnosi się w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji stronie. Brzmienie tego przepisu nie może jednak przesądzać o rozwiązaniu przedstawionej sytuacji. Z istoty pełnomocnictwa wynika, że pełnomocnik działa w imieniu i na rzecz strony postępowania. Wydaje się, że jeśli strona działa przez pełnomocnika i z mocy przepisu art. 145 § 2 OrdPU pisma doręcza się pełnomocnikowi, termin do wniesienia odwołania od decyzji doręczonej stronie i pełnomocnikowi winien biec od dnia, w którym decyzję doręczono pełnomocnikowi.

Warto zauważyć, że przepisy o pełnomocnictwie stosuje się nie tylko w postępowaniu podatkowym, ale również do czynności sprawdzających i do czynności kontrolnych (art. 280 i 292 OrdPU). Podejście takie jest zasadne, gdyż, jak słusznie wskazuje się w doktrynie, problemu pełnomocnictwa nie można sprowadzać do czysto formalnego podziału na postępowanie podatkowe i czynności sprawdzające czy kontrolne. Niekorzystne dla strony ukształtowanie postępowania podatkowego może nastąpić nie tylko w postępowaniu właściwym, lecz przede wszystkim w postępowaniach poprzedzających ten etap. Dlatego również na tych etapach postępowania celowym jest, aby strona miała możliwość korzystania z pomocy innej osoby.

Pełnomocnik ustanawiany jest z reguły do sprawy podatkowej, nie zaś do określonego etapu postępowania. Nie istnieje zatem potrzeba ustanawiania pełnomocnika do każdego z etapów postępowania. Nie wyklucza to jednak możliwości ustanowienia pełnomocnika do uczestniczenia tylko w konkretnej czynności dowodowej np. dowodu z przesłuchania świadka lub wyłącznie do reprezentowania strony postępowania podatkowego przed określonym organem podatkowym.

Uregulowanie zawarte w powołanym przepisie art. 137 OrdPU pozwala zatem na występowanie w roli pełnomocnika strony najszerzej grupie osób. Wystarczającym warunkiem jest posiadanie przez taką osobę pełnej zdolności do czynności prawnych. Nie jest natomiast wymagane posiadanie szczególnych kwalifikacji ani powiązań rodzinnych czy prawnych (np. pozostawania w stosunku pracy). Skoro jednak ustawa przyznaje prawo występowania w roli pełnomocnika osobom nieposiadającym szczególnych kwalifikacji, to tym bardziej pełnomocnikami mogą być osoby posiadające odpowiednie przygotowanie, a zatem adwokaci, radcy prawni, doradcy podatkowi czy inne osoby udzielające porad prawnych. W orzecznictwie i doktrynie wskazuje się zgodnie, że pełnomocnictwo nie może zostać udzielone osobom prawnym ani jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej.

Konsekwencje występowania w imieniu strony osoby, która nie była do tego uprawniona są poważne. W powołanym we wstępie orzeczeniu (V SA 3931/00) NSA uznał, że wszczęcie i przeprowadzenie postępowania na skutek żądania podmiotu, który nie był uprawniony do występowania w imieniu strony, stanowiło rażące naruszenie prawa skutkujące nieważnością postępowania.

## Pełnomocnik w kontroli podatkowej

Z mocy odesłania zawartego w art. 292 OrdPU, przepisy dotyczące pełnomocnika należy odpowiednio stosować w kontroli podatkowej. W związku z tym, rozważania zawarte powyżej odnoszą się również do postępowania kontrolnego. Kontrolowany ma zatem prawo do korzystania z pomocy pełnomocnika.

Warto jednak zwrócić uwagę, że korzystanie z pomocy innej osoby może polegać nie tylko na wykorzystywaniu instytucji pełnomocnika. Przepisy regulujące kontrolę podatkową wskazują również na *quasi*-pełnomocników. Są nimi:

- 1) osoby upoważnione do reprezentowania podatnika w trakcie kontroli podatkowej (art. 281a OrdPU),
- 2) osoba wskazana do reprezentowania podatnika w trakcie kontroli podatkowej w czasie jego nieobecności (art. 284 § 1 OrdPU).

Należy wyraźnie odróżnić te osoby od pełnomocnika. Nie ulega wątpliwości, że na gruncie tej samej ustawy nie można nadawać jednej instytucji różnych określeń. Ponadto, na odrębność opisanych instytucji wyraźnie wskazuje treść art. 285 § 3 OrdPU. Stanowi on, że w przypadku, gdy w toku kontroli kontrolowany lub osoby go reprezentujące będą nieobecne i nie nastąpiło wskazanie osoby upoważnionej w trybie art. 281a lub art. 284 § 1 zd. 2, czynności kontrolne są dokonywane w obecności przywołanego świadka. Przepis wyraźnie wskazuje na odrębność osoby reprezentującej kontrolowanego (pełnomocnika) oraz osób upoważnionych do reprezentowania podatnika w trakcie kontroli podatkowej (art. 281a OrdPU) i osób wskazanych do reprezentowania podatnika w trakcie kontroli podatkowej (art. 284 § 1 OrdPU).

W brzmieniu obowiązującym przed 1.9.2005 r. podatnik, płatnik, inkasent oraz następcy prawni mogli wyznaczyć taką osobę, która była upoważniona do ich zastępowania w trakcie kontroli podatkowej. Zastępowanie jest czym innym niż reprezentowanie. Zastępowanie oznacza bowiem robienie czegoś zamiast kogoś, a nie – jak w przypadku pełnomocnictwa – w imieniu kogoś. Omawiana instytucja polegała na możliwości wyznaczenia na piśmie – niejako „na przyszłość” – osoby upoważnionej do zastępowania w trakcie ewentualnej kontroli podatkowej oraz zgłoszenia takiej osoby naczelnikowi urzędu skarbowego. Przepis ten w nowym brzmieniu mówi o osobie uprawnionej do reprezentowania. Sformułowanie to powoduje, że instytucja ta w znacznym stopniu upodabnia się do pełnomocnictwa. W rzeczywistości jednak zmiana brzmienia przepisu nie wpłynęła na istotę zawartej w nim regulacji.

Instytucja osoby upoważnionej do reprezentowania podatnika (art. 281a OrdPU) została wprowadzona ustawą z 2.7.2004 r. – przepisy wprowadzające ustawę o swobodzie działalności gospodarczej. Nadal jest to instytucja odmienna od pełnomocnika. Jej celem jest wyznaczenie osoby na przyszłość, na wypadek wszczęcia kontroli podatkowej. Można powiedzieć, iż osoba taka jest wyznaczana „na wszelki wypadek”. Zadaniem tej osoby nie jest jednak bycie pełnomocnikiem, ale wykonywanie pewnych czynności zamiast kontrolowanego. Różnica polega również na tym, że osoba upoważniona do reprezentowania w trakcie kontroli podatkowej jest „wyznaczana” i „zgłaszana” naczelnikowi urzędu skarbowego, wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta, podczas gdy ustanowienie pełnomocnictwa jest wyrazem woli stron i nie podlega obowiązkowi zgłoszenia organowi podatkowemu. Podkreślić należy, że osoba upoważniona do reprezentowania podatnika, zgłaszana jest do organu podatkowego, nie może natomiast zostać zgłoszona do organu kontrolnego. Wyznaczenie takiej osoby nie jest obowiązkiem podatnika, jest to czynność fakultatywna. Jest ono jednak korzystne zarówno dla podatnika, jak i dla organu podatkowego. Podatnik zapewni sobie, że w wypadku wszczęcia kontroli w czasie jego nieobecności, przy czynnościach obecna będzie wskazana przez niego osoba, nie zaś przypadkowy pracownik. Organ podatkowy uzyskuje dzięki temu możliwość szybkiego wszczęcia postępowania, nawet wobec braku obecności podatnika. Artykuł 284 § 1 OrdPU wskazuje bowiem, że wszczęcie kontroli podatkowej następuje przez doręczenie upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej kontrolowanemu lub **osobie, o której mowa w art. 281a**. W przypadku, gdy okoliczności faktyczne uzasadniają niezwłoczne podjęcie kontroli, kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej kontrolowanemu lub **osobie, o której mowa w art. 281a** (art. 284a § 1 OrdPU).

Przepis art. 284 § 1 OrdPU wprowadza **obowiązek** kontrolowanego wskazania osoby, która będzie go reprezentowała w trakcie kontroli, w czasie jego nieobecności, jeżeli nie wskazał tej osoby w trybie art. 281a OrdPU. Osoba wskazana do reprezentowania kontrolowanego w trakcie kontroli podatkowej również nie jest pełnomocnikiem kontrolowanego, a zatem nie przysługują jej uprawnienia służące pełnomocnikowi. Nie może ona w szczególności podejmować czynności w imieniu kontrolowanego. Podkreślić należy, że przepis ustanawia obowiązek wskazania osoby. Niespełnienie tego obowiązku w przypadku przedsiębiorcy skutkuje sankcją karną (art. 60<sup>1</sup> Kodeksu wykroczeń). Trudno sobie natomiast wyobrazić, aby istniał jakikolwiek przymus ustanowienia pełnomocnika.

Osoby, o jakich mowa w art. 281a oraz art. 284 § 1 OrdPU nie są pełnomocnikami podatnika. W obydwu wypadkach są to osoby wyznaczone lub wskazane przez podatnika do jego reprezentowania. Nie są one zaś – inaczej niż pełnomocnik – umocowane do działania w imieniu i na rzecz podatnika, nie są wyrazicielami jego interesów. Nie stosuje się w stosunku do nich przepisów, które znajdują zastosowanie do pełnomocnika. W szczególności organ nie jest obowiązany informować ich o każdej czynności w trakcie postępowania podatkowego, udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego. Podjęcie czynności z pominięciem tych osób nie oznacza pominięcia strony postępowania. Ponadto, nie ma podstaw, aby organ podatkowy doręczał pisma takim osobom – z wyjątkiem sytuacji, gdy wzywa taką osobę do dokonania określonej czynności. Pisma – zgodnie z treścią art. 145 OrdPU doręcza się stronie, gdy działa ona przez przedstawiciela – temu przedstawicielowi, a jeśli

ustanowiła pełnomocnika – pełnomocnikowi. Sytuacją, w której możliwe jest doręczenie pism osobom reprezentującym podatnika przez osoby wskazane w art. 281a i art. 284 § 1 OrdPU jest taka, gdy zostaną one – w myśl art. 148 § 2 pkt 2 lub art. 151 OrdPU – upoważnione przez pracodawcę do odbioru korespondencji.

## Pełnomocnik w sprawie podatku akcyzowego

Jak zasygnalizowano we wstępie, w niektórych postępowaniach przepisy OrdPU dotyczące pełnomocnika ulegają ograniczeniu. Odmienne postanowienia zawiera art. 17 ustawy o podatku akcyzowym. Zgodnie z jego treścią, jeżeli postępowanie dotyczy towaru, którego rodzaj lub ilość wskazuje na przeznaczenie do działalności gospodarczej, pełnomocnikiem podatnika w postępowaniach w zakresie akcyzy prowadzonych przed organami podatkowymi może być wyłącznie: pracownik podatnika, agent celny, adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy. Ograniczenie to dotyczy zatem tylko niektórych podatników podatku akcyzowego.

Należy zauważyć, że zapis taki pojawił się w ustawie regulującej ten podatek po raz pierwszy. W obowiązującej poprzednio ustawie o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym nie istniało takie ani podobne uregulowanie. W sprawach wskazanych w tym przepisie w roli pełnomocnika występować mogła, zgodnie z przepisem art. 137 § 1 OrdPU, każda osoba fizyczna posiadająca pełną zdolność do czynności prawnych. Wprowadzona nową ustawą regulacja w znaczny sposób ogranicza zatem krąg osób uprawnionych do działania w charakterze pełnomocnika. Warto się zastanowić, na ile zasadne jest to nowe unormowanie oraz jakie jest jego ratio legis.

Prawdopodobnie ustawodawca uznał, że aby reprezentować stronę w postępowaniu w zakresie akcyzy, dotyczącym towaru, którego rodzaj lub ilość wskazuje na przeznaczenie do działalności gospodarczej, potrzebne są specjalne kwalifikacje i doświadczenie we wskazanych zagadnieniach. Celem regulacji byłaby zatem chęć ochrony interesów podatnika. Wskazuje na to okoliczność, że agenci celni uprawnieni są do działania jako pełnomocnicy w zakresie postępowań podatkowych dotyczących wyrobów akcyzowych przeznaczonych do działalności gospodarczej tylko wówczas, gdy wcześniej zdali egzamin uzupełniający w zakresie przepisów dotyczących poboru akcyzy.

Warto zauważyć, że przytoczony powyżej przepis art. 17 ustawy o podatku akcyzowym wskazuje osoby mogące być pełnomocnikiem podatnika „w postępowaniach w zakresie akcyzy”. Artykuł 1 ustawy o podatku akcyzowym stanowi zaś, że ustawa reguluje opodatkowanie wyrobów podatkiem akcyzowym, zwanym dalej „akcyzą”. Innymi słowy, akcyzą w rozumieniu art. 17 jest podatek uregulowany w ustawie z 23.1.2004 r. o podatku akcyzowym, która weszła w życie 1.5.2004 r. Wynika stąd, że przepis art. 17 nie odnosi się do postępowań w sprawie podatku akcyzowego toczących się pod rządami ustawy z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym. Należy stwierdzić, że akcyza uregulowana w nieobowiązującej już ustawie z 1993 r. nie jest akcyzą, o jakiej mowa w art. 17 obowiązującej ustawy o podatku akcyzowym. Oznacza to, że konieczność występowania w charakterze pełnomocnika osób tam wymienionych, gdy postępowanie dotyczy towaru, którego rodzaj lub ilość wskazuje na przeznaczenie do działalności gospodarczej, istnieje tylko w odniesieniu do akcyzy uregulowanej nową ustawą. W sprawach toczących się pod rządami starej ustawy przepis ten nie powinien znaleźć zastosowania.

## Doradca podatkowy jako pełnomocnik

Odpłatne świadczenie usług na rzecz osób fizycznych, nawet jeżeli nie jest związane z działalnością gospodarczą danej osoby fizycznej, której jest się pełnomocnikiem, ulega ograniczeniu na podstawie przepisów ustawy o doradztwie podatkowym (art. 2 ustawy). Ustawa ta wskazuje podmioty mogące wykonywać tego rodzaju czynności.

Zgodnie z treścią art. 2 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, zawodowe wykonywanie czynności doradztwa podatkowego zastrzeżone jest wyłącznie dla podmiotów uprawnionych w rozumieniu tej ustawy. Podmiotami uprawnionymi są natomiast osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych, adwokaci, radcowie prawni, biegli rewidenty. Wyłącznie takie osoby mogą zatem w sposób zawodowy wykonywać czynności doradztwa podatkowego. Czynności doradztwa podatkowego nie mogą więc wykonywać żadne inne osoby, choćby posiadały odpowiednie przygotowanie.

Należy jednak zauważyć, że czynnościami doradztwa podatkowego są:

- 1) udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych,
- 2) prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie, z zastrzeżeniem ust. 3,

3) sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie.

Wymienione w art. 2 ustawy czynności stanowią katalog zamknięty. Wśród nich ustawodawca nie wymienił jednak czynności, które polegają na reprezentowaniu podatnika, płatnika i inkasenta w trakcie postępowania podatkowego czy kontroli podatkowej, ani na uczestniczeniu w czynnościach dowodowych przed organem. Do zakresu działań pełnomocnika należy zaś przede wszystkim reprezentowanie strony w postępowaniu. Artykuł 41 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym stanowi, iż w postępowaniu przed organami administracji publicznej w sprawach obowiązków podatkowych pełnomocnikiem podatnika, płatnika, inkasenta może być również doradca podatkowy. Wynika stąd jednoznacznie, że nie jest to wyłączna kompetencja doradcy podatkowego.

Wydaje się zatem, że każda osoba fizyczna, nawet jeśli nie jest adwokatem, radcą prawnym, biegłym rewidentem i nie jest wpisana na listę doradców podatkowych może reprezentować stronę postępowania podatkowego przed organami podatkowymi, jak też przed dyrektorem urzędu kontroli skarbowej. Warunkiem jest, aby jej działanie nie wkraczało w zakres czynności wymienionych w powołanym przepisie ustawy o doradztwie podatkowym.

## Podsumowanie

Powyższe rozważania pozwalają stwierdzić, że przepisy OrdPU dają stronie postępowania podatkowego skuteczne narzędzie i pomoc potrzebne do obrony jego praw. Pozwalają szerokiej grupie osób reprezentować jako pełnomocnik osobę podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego, a w postępowaniu kontrolnym – kontrolowanego. Umożliwienie bycia pełnomocnikiem każdej osobie mającej pełną zdolność do czynności prawnych należy uznać za właściwe. Pozwala to stronie postępowania skorzystać z pomocy osoby kompetentnej i zaufanej.

Istotną kwestią, na jaką zwrócono uwagę, jest wyraźne odróżnienie istniejących na gruncie OrdPU instytucji pełnomocnika od występujących w kontroli podatkowej *quasi*-pełnomocników. Utożsamianie tych instytucji prowadzi do poważnych konsekwencji w postępowaniu kontrolnym.

\* Autorzy są prawnikami specjalizującymi się w prawie podatkowym.

<sup>1</sup> Ustawa z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.); dalej jako OrdPU.