

PROF. DR HAB. JADWIGA GLUMIŃSKA-PAWLIC

Praca jest oryginalna pod względem koncepcji merytorycznej – zwłaszcza, że podjęty problem i sposób jego opracowania jest pierwszym tak kompleksowym dziełem, które posiada walor nie tylko naukowy, ale również praktyczny. Recenzowana monografia stanowi niewątpliwie odpowiedź na istniejącą w tej materii lukę w prawniczej literaturze przedmiotu i jest udaną próbą zaproponowania pewnych regulacji w celu rozwiązania problemów pojawiających się w praktyce, związanych z funkcjonowaniem wprowadzonych stosunkowo niedawno przepisów dotyczących pełnomocnictwa w sprawach podatkowych.

Książka może być więc przydatna nie tylko dla podatników [...], ale i profesjonalnych pełnomocników występujących w sprawach podatkowych (advokatów, radców prawnych i doradców podatkowych), a nawet sędziów sądów administracyjnych i sądów powszechnych orzekających w sprawach karno-skarbowych.

PROF. DR HAB. JOLANTA GLINIECKA

Recenzowana książka dotyczy istotnego teoretycznie i praktycznie zagadnienia, jakim jest konstrukcja prawna stosunku pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym. Po raz pierwszy w literaturze prawa podatkowego dokonana została całościowa analiza charakteru prawnego tego stosunku i jego konstytutywnych elementów.

Instytucja pełnomocnika ma w nowoczesnym postępowaniu podatkowym istotne znaczenie praktyczne chroniąc stronę tego postępowania, ustanawiającą pełnomocnika, przed skutkami nieznamości prawa, zmierza do ochrony jej praw i interesów, jak i otrzymania adekwatnej w państwie prawa ochrony prawnej.

PP

Mariusz Charkiewicz  
Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego...

# Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego

istota,  
pozycja prawna  
i zakres odpowiedzialności

Mariusz Charkiewicz



Temida 2

Wydawnictwo Stowarzyszenia Absolwentów Wydziału Prawa  
Uniwersytetu w Białymstoku  
ul. Mickiewicza 1, 15-213 Białystok  
tel. 85 745 71 68, fax 85 740 60 89  
e-mail: [temida2@uwb.edu.pl](mailto:temida2@uwb.edu.pl) <http://www.temida2.uwb.edu.pl>



Temida 2

Wydawnictwo Temida 2

PP

# Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego

istota,  
pozycja prawna  
i zakres odpowiedzialności

**Mariusz Charkiewicz**

**Mariusz Charkiewicz**  
Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego...

Wydawnictwo Temida 2

Pełnomocnik  
na gruncie przepisów  
prawa podatkowego

– istota,  
pozycja prawna  
i zakres odpowiedzialności

*Mojej Kochanej, Mądrej Żonie Eli  
oraz Synom Maksymilianowi i Janowi*

# Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego

– istota,  
pozycja prawna  
i zakres odpowiedzialności

Mariusz Charkiewicz



**Temida2**

Białystok 2021

© Copyright by Temida 2  
Białystok 2021

**Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2:** Eugeniusz Ruśkowski

**Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:**

**Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2:** Rafał Dowgier

**Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku:** Stanisław Bożyk, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kulesza, Jarosław Ławski, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Emil W. Pływaczewski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarzyński, Halina Święczkowska, Mieczysława Zdanowicz

**Członkowie z Polski:** Katarzyna Dudka (UMCS w Lublinie), Sabina Grabowska (Uniwersytet Rzeszowski), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Bogumił Pahl (Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie), Lech Paprzycki (Sąd Najwyższy), Piotr Stanisławiszyn (Uniwersytet Opolski), Maria Zabłocka (Uniwersytet Warszawski), Mariusz Załucki (Krakowska Akademia Frycza Modrzewskiego, członek Komitetu Nauk Prawnych PAN)

**Członkowie zagraniczni:** Lidia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Kupały w Grodnie, Białoruś), Vladimír Babčák (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), José Luis Iriarte Ángel (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkvyka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafaro (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

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

ISBN 978-83-65696-80-9

Recenzenci: *Jolanta Gliniecka, Jadwiga Glumińska-Pawlic*

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Jerzy Banasiuk, Joanna Ziarko*

Projekt okładki: *Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Bogumiła Mancewicz*

Wydawca: Temida 2, przy współpracy Wydziału Prawa  
Uniwersytetu w Białymstoku

# Spis treści

Wykaz skrótów.....	9
Wstęp .....	13

## Rozdział I

### **Instytucja pełnomocnictwa – zagadnienia wprowadzające**

1. Uwagi wstępne.....	17
2. Ewolucja pełnomocnictwa .....	20
3. Przyczyny działania przy pomocy pełnomocnika .....	24
4. Zakres działania za pośrednictwem pełnomocnika .....	28
5. Zawiązanie i rozwiązanie stosunku prawnego pełnomocnictwa.....	30
6. Umowa zlecenia jako podstawowa forma prawna istnienia pełnomocnictwa.....	34
7. Podstawowe prawa i obowiązki pełnomocnika.....	39
8. Podsumowanie.....	41

## Rozdział II

### **Pełnomocnictwo a instytucje pokrewne**

1. Substytucja .....	45
2. Zastępstwo bezpośrednie .....	48
3. Kurator.....	51
4. Syndyk.....	59
5. Zarządca przymusowy.....	63
6. Przedstawiciel ustawowy .....	65
7. Przedstawiciel procesowy.....	67
8. Prokurent.....	78
9. Przedstawiciel i agent celny.....	84
10. Posłaniec, pośrednik .....	89
11. Podsumowanie .....	92

---

Rozdział III

**Rodzaje pełnomocnictw w prawie administracyjnym i podatkowym**

1. Uwagi ogólne .....	103
2. Funkcjonowanie pełnomocnictwa na gruncie przepisów prawa administracyjnego.....	106
3. Funkcjonowanie pełnomocnictwa na gruncie przepisów prawa podatkowego.....	115
3.1. Uwagi wstępne .....	115
3.2. Pełnomocnictwo ogólne .....	121
3.3. Pełnomocnictwo szczególne.....	126
3.4. Pełnomocnictwo do doręczeń.....	131
3.5. Pełnomocnictwo domniemane.....	133
3.6. Pełnomocnictwo tymczasowe szczególne .....	135
3.7. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji .....	137
3.8. Przedstawiciel podatkowy .....	140
3.9. Osoba uprawniona do reprezentowania w toku kontroli podatkowej.....	144
4. Odpowiednie stosowanie przepisów prawa cywilnego do pełnomocnictwa w prawie podatkowym .....	146
5. Pełnomocnictwo a ePUAP .....	152
6. Podsumowanie.....	158

Rozdział IV

**Pozycja prawna pełnomocnika w czynnościach i procedurach podatkowych**

1. Pozycja pełnomocnika a realizacja podatkowych obowiązków instrumentalnych.....	171
1.1. Uwagi ogólne.....	171
1.2. Podmioty, którym pełnomocnicy udzielają wsparcia na gruncie prawa podatkowego i podstawowy zakres ich obowiązków podatkowych .....	172
1.3. Sporządzanie przez pełnomocników deklaracji podatkowych.....	176

1.4. Udzielanie przez pełnomocników porad, opinii i wyjaśnień, a także prowadzenie w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych.....	178
2. Pozycja pełnomocnika w postępowaniu podatkowym.....	180
3. Pozycja pełnomocnika w kontroli podatkowej i czynnościach sprawdzających.....	186
4. Pozycja pełnomocnika w kontroli skarbowej.....	194
5. Pozycja pełnomocnika w kontroli celno-skarbowej.....	197
6. Pozycja pełnomocnika w postępowaniu przed sądem administracyjnym.....	200
7. Koszty postępowania sądowniczo-administracyjnego związane z reprezentacją ze skargi w sprawach podatkowych.....	204
8. Podsumowanie.....	212

## Rozdział V

### **Odpowiedzialność pełnomocnika działającego w sprawach podatkowych – wybrane zagadnienia**

1. Odpowiedzialność odszkodowawcza pełnomocnika w stosunku do mocodawcy.....	223
2. Odpowiedzialność karna skarbową pełnomocnika.....	228
2.1. Uwagi wstępne.....	228
2.2. Odpowiedzialność karna skarbową pełnomocnika w związku z udziałem w działalności prowadzonej przez podatnika.....	231
2.3. Odpowiedzialność karna skarbową pełnomocnika w związku z czynnościami podejmowanymi w toku procedur podatkowych.....	233
3. Odpowiedzialność porządkowa pełnomocnika.....	234
4. Podsumowanie.....	238
Wnioski.....	243
Bibliografia.....	273
Wykaz orzecznictwa.....	279

## WSTĘP

Pełnomocnik pełni istotną rolę w realizacji obowiązków i korzystania z praw biernych podmiotów stosunków podatkowoprawnych. Stanowi on bowiem wsparcie dla podatników, ale także płatników, inkasentów, osób trzecich czy następców prawnych. Bez ich pomocy wypełnienie obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, a ciężących na ww. podmiotach, byłoby często trudne do realizacji. Związane jest to przede wszystkim ze szczególnie skomplikowanym charakterem przepisów prawa podatkowego, z których te obowiązki wynikają. Pomoc pełnomocników w sprawach podatkowych ma szeroki zakres i dotyczy nie tylko reprezentacji tych podmiotów w toku prowadzonego postępowania podatkowego. Działanie pełnomocników podatkowych może mieć miejsce również przed wszczęciem postępowania podatkowego, np. w ramach czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej. Istnieją także podstawy prawne do skorzystania z pomocy tych pełnomocników w trakcie realizacji tzw. podatkowych obowiązków instrumentalnych, polegających m.in. na składaniu deklaracji podatkowych lub prowadzeniu ksiąg podatkowych. Nie sposób też przecenić roli pełnomocnika w kontekście realizacji praw przysługujących biernym podmiotom stosunku podatkowoprawnego. Uprawnienie do działania przez pełnomocnika stanowi element prawa do obrony interesów mocodawcy. Jest to szczególnie istotne na gruncie prawa podatkowego ze względu na majątkowy charakter interesów podatnika oraz wyjątkową zawilgość spraw podatkowych. Podmioty te często występują w skomplikowanych sprawach dotyczących m.in. dochodzenia uprawnień wynikających z nadpłat czy zwrotów podatku. Pozycji prawnej pełnomocnika poświęcono wiele miejsca w przepisach prawa podatkowego. Regulacje dotyczące tej materii znajdują się przede wszystkim w ordynacji podatkowej, choć można też wskazać inne akty, w których są zawarte. Przepisy prawa podatkowego dotyczące pełnomocników budzą sporo wątpliwości. Potwierdzeniem tego jest bogate orzecznictwo sądowe, a także liczna literatura przedmiotu, w której ta problematyka jest opisywana.

Celem pracy jest przedstawienie i analiza przepisów prawa podatkowego dotyczących pełnomocnika, jak również zidentyfikowanie ewentualnych problemów i propozycja ich rozwiązania. W pracy celowo ograniczono się do badania instytucji pełnomocnictwa na gruncie polskich regulacji prawnych. Uznano jednocze-

śnie za zasadne przedstawienie instytucji pełnomocnictwa w szerokim kontekście, przedstawiając ją w kontekście wielu instytucji pokrewnych funkcjonujących jedynie w polskim systemie prawa.

Uszczegółowieniem celów pracy są określone problemy badawcze, które można wyrazić następującymi pytaniami: jaki jest podstawowy zakres umocowania pełnomocnika, jaka jest pozycja prawna pełnomocników na gruncie prawa podatkowego, jakie problemy wiążą się ze stosowaniem przepisów prawa podatkowego, a dotyczą pełnomocników i jak je można wyeliminować, jaki jest zakres odpowiedzialności pełnomocników. W tym kontekście należy postawić następujące hipotezy pracy:

- pełnomocnik może działać w zakresie określonym w pełnomocnictwie znajdującym podstawę w umowie lub ustawie; zakres pełnomocnictwa wynikającego z umowy może zostać ograniczony ustawowo, m.in. poprzez wskazanie czynności, w których mocodawca musi działać osobiście, określenie katalogu zamkniętego rodzajów pełnomocnictw, formy prawnej czy wymogów, które pełnomocnictwo musi wypełniać;
- pozycja prawna pełnomocników działających na gruncie przepisów prawa podatkowego jest zróżnicowana i zależy od rodzaju pełnomocnictwa, z którego wynika ich umocowanie; sytuacja ta zależy także od rodzaju czynności prawnej i procedur podatkowych, w których działają pełnomocnicy;
- problemy związane ze stosowaniem przepisów odnośnie do pełnomocnictw w prawie podatkowym wiążą się przede wszystkim z dwoma obszarami; pierwszy z nich dotyczy braku doregulowania w przepisach prawa podatkowego określonych kwestii związanych z pełnomocnictwami, drugi zaś odnosi się do funkcjonowania przepisów wprowadzonych stosunkowo niedawno; rozwiązaniem tych mankamentów może być wprowadzenie środków proponowanych przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego w ramach tzw. nowej ordynacji podatkowej;
- zakres odpowiedzialności pełnomocników działających na gruncie przepisów prawa podatkowego jest zróżnicowany i zależy m.in. od rodzaju czynności prawnej i procedur podatkowych, w których działają pełnomocnicy, a także od rodzaju ich przewinienia; można przy tym wyróżnić odpowiedzialność wobec mocodawcy i wobec państwa o charakterze cywilnym, karnym skarbowym i porządkowym.

W celu weryfikacji ww. hipotez pojawiają się szczegółowe zagadnienia badawcze, które będą przedstawione w ramach poszczególnych części pracy. W pracy zastosowana została przede wszystkim dogmatycznoprawna metoda badawcza. W opracowaniu wykorzystano poglądy prezentowane w literaturze przedmiotu. Analizą objęto również liczne orzecznictwo sądów administracyjnych, Sądu Naj-

wyższego, a także Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W pierwszym rozdziale zostaną omówione kwestie dotyczące istoty pełnomocnictwa, które jest umocowaniem stanowiącym podstawę do powołania pełnomocnika. Zostanie to zrealizowane m.in. poprzez analizę przyczyn stosowania pełnomocnictwa, zakresu działania przy pomocy pełnomocnika, a także mechanizmów i zasad zawiązania oraz rozwiązania stosunku prawnego pełnomocnictwa. W ramach tej części nastąpi rozpoznanie korzyści przysługujących zarówno mocodawcy, jak i pełnomocnikowi. Przedstawiony zostanie także możliwy zakres pełnomocnictwa poprzez ustalenie, co może być realizowane przez pełnomocnika, a co musi pozostać w sferze osobistego działania strony. Ważnym elementem prezentacji istoty pełnomocnictwa będzie również przedstawienie zlecenia jako podstawowej formy prawnej powstania i istnienia pełnomocnictwa, a także omówienie praw i obowiązków pełnomocnika, które wynikają ze stosunku prawnego łączącego go i jego mocodawcę. W rozdziale tym analizie poddane zostaną przede wszystkim regulacje zawarte w kodeksie cywilnym. Znajdujące się w nim przepisy dotyczące pełnomocnictwa stanowią bowiem pewien wzorzec dla innych dziedzin prawa. Są one również stosowane w zakresie nieuregulowanym m.in. w prawie podatkowym. Podkreślić przy tym należy, że opis regulacji w kodeksie cywilnym ma na celu ogólne przedstawienie tematyki, a nie dogłębną weryfikację poszczególnych przepisów. Uzasadnione jest to zakresem pracy, który dotyczy przede wszystkim pełnomocnictwa na gruncie przepisów prawa podatkowego. Rozważania w tym zakresie będą poprzedzone częścią ewolucyjną dotyczącą instytucji pełnomocnictwa.

Ważnym elementem stanowiącym dopełnienie omówienia istoty pełnomocnictwa będzie materia zawarta w rozdziałach drugim i trzecim. W ramach rozważań znajdujących się w drugim rozdziale przedstawiona zostanie relacja pomiędzy pełnomocnictwem a instytucjami pokrewnymi. Ta część będzie zawierała również prezentacje instytucji, które pełnią podobne do pełnomocnictwa funkcje, aczkolwiek są formalnie odrębnie ukształtowane w przepisach prawa, w tym prawa podatkowego.

W rozdziale trzecim zostaną opisane rodzaje pełnomocnictw, które funkcjonują na gruncie przepisów prawa publicznego. Pozwoli to zobrazować różnorodność tej instytucji. Postanowiono przy tym ograniczyć rozważania do pełnomocnictw funkcjonujących w prawie podatkowym i prawie administracyjnym. Ukazane w pracy rodzaje pełnomocnictw w prawie podatkowym będą mieć szczególne znaczenie dla realizacji ww. celu. Uzasadnienie przedstawienia pełnomocnictw funkcjonujących w prawie administracyjnym jest natomiast związane z podobnym charakterem regulacji prawa podatkowego i administracyjnego. W tej części pracy poza przedmiotem analizy pozostawiono kwestie dotyczące rodzajów pełnomoc-

nictw istniejących na gruncie prawa prywatnego. Wynika to z tego, że ta sfera prawa jest w zakresie rodzajów pełnomocnictw odrębna od prawa podatkowego.

W rozdziale czwartym zostaną przedstawione kwestie dotyczące pozycji prawnej pełnomocnika w poszczególnych czynnościach i procedurach podatkowych. W tym miejscu analizie zostaną poddane przepisy prawa podatkowego, które wyznaczają zakres podejmowanych przez pełnomocników działań oraz kształtujące określone czynności i procedury podatkowe, w których mogą oni działać. Postanowiono bowiem, że rozważania w tym zakresie zostaną zdeterminowane rodzajami czynności i procedur podatkowych. Oznacza to, że możliwe działania pełnomocników zostaną przedstawione w podziale na wyodrębnione czynności i procedury podatkowe, które obecnie istnieją w prawie podatkowym. Za zasadne uznano przedstawienie sytuacji pełnomocników w kontekście tych procedur, które zostały wyeliminowane formalnie z systemu prawnego. Dotyczy to m.in. pozycji prawnej pełnomocnika w kontroli skarbowej. Podkreślić należy, że w dalszym ciągu kwestie te będą miały istotne znaczenie w związku z tym, że sprawy dotyczące tych procedur będą rozpatrywane przez sądy administracyjne, np. w następstwie skarg składanych na decyzje podatkowe, jeszcze co najmniej przez kilka lat. W tej części omówione też zostaną problemy prawne, które wynikają z zastosowania tych przepisów prawa podatkowego. Ponadto uznano za zasadne, aby w tym rozdziale, w formie odrębnych podrozdziałów, przedstawić kwestie związane z takimi zagadnieniami, jak: koszty postępowania sądownoadministracyjnego związane z reprezentacją, problematykę stosowania ePUAP w kontekście pełnomocnictwa, a także zasady stosowania przepisów prawa cywilnego do pełnomocnictwa w prawie podatkowym. Kwestie te mają niewątpliwie wpływ na sytuację prawną pełnomocników działających na gruncie przepisów prawa podatkowego.

W rozdziale piątym zostaną przedstawione kwestie odnośnie do odpowiedzialności pełnomocnika działającego w sprawach podatkowych. Postanowiono przy tym ograniczyć omawianie wybranych kwestii dotyczących tej odpowiedzialności. Rozważania zawarte w tym rozdziale podejmują kwestie różnego rodzaju odpowiedzialności, tj. cywilnej, karnej skarbowej i porządkowej.

Zwieńczeniem pracy będą wnioski weryfikujące wskazane na wstępie hipotezy badawcze. Pierwsza z nich będzie mogła być rozpoznana na podstawie danych zawartych szczególnie w rozdziałach pierwszym i drugim. Weryfikacja hipotezy drugiej i trzeciej będzie możliwa na podstawie analizy danych zawartych w rozdziałach trzecim i czwartym, a hipotezy czwartej na podstawie analizy danych zawartych w rozdziale piątym.

## WNIOSKI

Postawione we wstępie hipotezy badawcze znajdują potwierdzenie w przeprowadzonych w rozprawie badaniach.

Zgodnie z pierwszą hipotezą pracy pełnomocnik może działać w zakresie określonym w pełnomocnictwie znajdującym podstawę w umowie lub ustawie, a zakres pełnomocnictwa wynikającego z umowy może zostać ograniczony ustawowo, m.in. przez wskazanie czynności, w których mocodawca musi działać osobiście, określenie katalogu zamkniętego rodzajów pełnomocnictw, określenie formy prawnej czy wymogów, które pełnomocnictwo musi wypełniać. Hipoteza ta znajduje potwierdzenie w następujących spostrzeżeniach.

Po pierwsze, możliwość podejmowania określonych czynności za pośrednictwem pełnomocnika jest zasadą, a wszelkie ograniczenia w tym zakresie muszą wynikać z przepisu prawa lub właściwości czynności prawnej (osobisty charakter danej czynności). Również na gruncie prawa podatkowego, jak i administracyjnym strona może w każdym przypadku działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Co do zasady, strona nie jest zatem zobowiązana samodzielnie podejmować określone czynności w tego rodzaju postępowaniach. Działanie przez pełnomocnika nie jest możliwe wówczas, gdy charakter dokonywanych czynności wymaga osobistego działania strony. Ocena charakteru czynności procesowej w kontekście wymogu osobistego działania strony należy do organu administracji publicznej, który wzywa stronę do takiego działania. Zakaz działania za pośrednictwem pełnomocnika dotyczy może tylko poszczególnych czynności, które ze względu na swój charakter muszą zostać wykonane osobiście przez stronę, nie zaś całego postępowania.

Po drugie, zgodnie z zasadą jawności pełnomocnictwa, aby czynność mogła być ważnie dokonana w cudzym imieniu, pełnomocnik powinien legitymować się odpowiednim umocowaniem. Podnieść również należy, że udzielenie pełnomocnictwa następuje poprzez jednostronne oświadczenie woli. Pełnomocnictwo może być udzielone w dowolnej formie, w tym także w sposób dorozumiany (*per fact concludentia*). W tym zakresie istnieją jednak dwa wyjątki. Jeżeli do ważności czynności prawnej potrzebna jest szczególna forma, to pełnomocnictwo do dokonania

takiej czynności powinno być udzielone w tej samej formie. W drugim przypadku zaś zastrzeżono, że pełnomocnictwo ogólne powinno być pod rygorem nieważności udzielone na piśmie.

Po trzecie, z treści pełnomocnictwa powinien jasno wynikać zakres umocowania, a zatem, jakich czynności może dokonywać pełnomocnik w imieniu swojego mocodawcy, w jakim postępowaniu i przed jakim organem. W pełnomocnictwie należy wskazać, czy obejmuje ono wszelkie czynności procesowe, czy tylko niektóre z nich, a także określić, czy dotyczy całego postępowania, czy tylko określonego etapu. Zakres pełnomocnictwa uzależniony jest wyłącznie od woli samego mocodawcy będącego stroną postępowania, a jego ewentualne ograniczenia mogą wynikać z charakteru czynności. Pełnomocnictwo może obowiązywać jedynie przy wskazanych w nim czynnościach, w całym postępowaniu w trybie zwykłym, a także w postępowaniach nadzwyczajnych. Jeśli udzielający pełnomocnictwa nie ograniczył pełnomocnika w jakikolwiek sposób, lecz upoważnił go do działania w swoim imieniu w pewnej sprawie lub szerzej – w pewnej kategorii spraw, to pełnomocnik może w imieniu mocodawcy wykonywać wszystkie czynności w toczącym się postępowaniu z wyjątkiem tych, które wymagają osobistego działania mocodawcy, o czym była już mowa wyżej. Organ administracji publicznej powinien jednak w każdym stadium postępowania weryfikować treść umocowania, aby uniknąć dopuszczenia do dokonania określonej czynności osoby, która nie jest do tego uprawniona.

Po czwarte, w sprawach podatkowych funkcjonują trzy podstawowe rodzaje pełnomocnictwa: ogólne, szczególne albo do doręczeń. Ordynacja podatkowa wyróżnia również pełnomocnictwo do podpisania deklaracji oraz tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Przepisy wspomnianej ustawy nie przewidują natomiast pełnomocnictwa do dokonywania niektórych czynności. W tym zakresie możemy odwołać się do przepisów prawa cywilnego. Powszechnie przyjętą praktyką jest jednak udzielanie pełnomocnictwa do dokonania określonej czynności na formularzu pełnomocnictwa szczególnego i traktowanie udzielonego tak pełnomocnictwa jak szczególnego. Dla porównania na gruncie kodeksu cywilnego wyróżniamy trzy podstawowe rodzaje pełnomocnictwa: ogólne, rodzajowe i do poszczególnych czynności. Zakres działania przez pełnomocnika nie może być nieograniczony. Pełnomocnictwo ogólne obejmuje umocowanie do czynności zwykłego zarządu, czyli czynności mieszczących się w ramach zwykłej, bieżącej działalności mocodawcy. Pełnomocnictwo do dokonywania czynności określonego rodzaju obejmuje umocowanie do dokonywania czynności prawnych mieszczących się w określonej kategorii czynności prawnych, w tym także przekraczających zakres zwykłego zarządu. Natomiast pełnomocnictwo do poszczególnych czynności to umocowanie do dokonania ściśle określonej czynności prawnej w imieniu i na rzecz mocodawcy. Może być to czynność przekraczająca zwykły zarząd, jak również czynność zwykłego zarządu.

Po piąte, działania podejmowane przez przedstawiciela wywołują skutki prawne bezpośrednio dla reprezentowanego. Jest to podstawowa cecha odróżniająca przedstawicielstwo (zastępstwo bezpośrednie) od zastępstwa pośredniego polegającego na podejmowaniu czynności prawnych na rzecz osoby zastępowanej, ale we własnym imieniu. Taki charakter przedstawicielstwa to konsekwencja przyjęcia przez polskiego ustawodawcę – spośród różnych koncepcji ujęcia istoty pełnomocnictwa – „teorii reprezentacji”. Podnieść przy tym należy, że przedstawicielstwo możemy podzielić na przedstawicielstwo ustawowe (wynikające z przepisów prawa) i pełnomocnictwo (oparte na oświadczeniu woli reprezentowanego). Pełnomocnictwo dzielimy zaś głównie na materialne i formalne (procesowe). Pełnomocnictwo materialne upoważnia do dokonywania określonych czynności materialnoprawnych, a pełnomocnictwo procesowe obejmuje umocowanie do występowania w imieniu mocodawcy w postępowaniu przed sądami lub organami administracji.

Po szóste, podstawowym instrumentem prawnym służącym do nawiązania stosunku pełnomocnictwa jest umowa zlecenia. Może ona dotyczyć jednej lub wielu czynności prawnych, zarówno jednostronnych, jak i dwustronnych. Do *essentia negotii* tej umowy należy określenie czynności prawnej, która ma być dokonana. Umowa zlecenia należy do umów dwustronnie zobowiązujących, konsensualnych i oparta jest na szczególnym zaufaniu pomiędzy stronami. Jest umową starannego działania, a nie rezultatu. Zleceniobiorca ma zatem wykonać określoną czynność, dochowując przy tym należytej staranności, nie odpowiada zaś za wynik swojego działania. Oceny działań podejmowanych przez zleceniodawcę dokonuje się w świetle zasady działania z należyłą starannością, o której mowa w art. 355 kc. Dodać należy, że zleceniobiorca powinien wykonać zlecenie osobiście. Niemniej jednak wykonanie zlecenia – w ściśle określonych przypadkach – może zostać powierzone osobie trzeciej. Co do zasady, umowa zlecenia jest odpłatna, a dający zlecenie powinien zwrócić przyjmującemu zlecenie wydatki, które ten poczynił w celu należytego wykonania zlecenia, wraz z odsetkami ustawowymi oraz powinien zwolnić przyjmującego zlecenie od zobowiązań, które ten w powyższym celu zaciągnął w imieniu własnym. Stosunek zlecenia może być zakończony w sposób naturalny poprzez jego wykonanie, jak również poprzez jego rozwiązanie, w każdym czasie, przez jedną ze stron. Należy też zauważyć, że umowa stałego zlecenia, o której mowa w art. 87 § 1 kpc., może stanowić podstawę udzielenia pełnomocnictwa procesowego. Tego rodzaju pełnomocnictwo jest w tym wypadku okolicznością wtórną wynikającą ze stosunku, który uprzednio już łączył zleceniodawcę ze zleceniobiorcą, tzw. stosunku podstawowego. W przypadku umowy stałego zlecenia tym stosunkiem podstawowym jest „zlecenie dokonania określonej czynności prawnej dla dającego zlecenie”, z którym może (ale nie musi) wiązać się konieczność lub potrzeba wystąpienia zleceniodawcy w procesie cywilnym.

Po siódme, nawiązanie stosunku pełnomocnictwa rodzi po stronie osoby reprezentującej skutki w sferze jej praw i obowiązków, na których kształt ma wpływ wiele różnych czynników. Niewątpliwie inny będzie katalog praw i obowiązków pełnomocnika profesjonalnego (zawodowego), a inny w przypadku pełnomocnika nieprofesjonalnego. Istotne znaczenie mają również cel oraz rodzaj udzielonego pełnomocnictwa i jego zakres, a także rodzaj spraw lub sprawy, w której udzielono pełnomocnictwa. Nie ulega jednak wątpliwości, że podstawowym obowiązkiem pełnomocnika będzie działanie w zgodzie z interesem swojego mocodawcy. U podstaw stosunku pełnomocnictwa leży bowiem zaufanie wyrażające się w założeniu, że podmiot upoważniony do działania w imieniu i na rzecz innej osoby będzie realizował znaną mu wolę tej osoby, a co najmniej działał w zgodzie z jej interesem. Nadużycie przez pełnomocnika zaufania mocodawcy i podjęcie działań sprzecznych z umocowaniem może powodować jego odpowiedzialność cywilną, pracowniczą, służbową, a nawet odpowiedzialność karną. Pomimo to pełnomocnik nie ma jednak obowiązku wykonania danej czynności. Podkreślić należy, że pełnomocnictwo wygasa po wykonaniu określonej czynności lub po zakończeniu sprawy, do której pełnomocnik został ustanowiony. Umocowanie wygasa również wraz ze śmiercią mocodawcy lub pełnomocnika. Pełnomocnictwo niegasnące ze śmiercią mocodawcy umocowuje do działania w imieniu spadkobierców zmarłego. Poza wskazanymi wyżej przypadkami wygaśnięcie stosunku pełnomocnictwa może nastąpić z inicjatywy mocodawcy lub samego pełnomocnika poprzez wypowiedzenie stosunku pełnomocnictwa.

Zgodnie z drugą hipotezą pracy pozycja prawna pełnomocników działających na gruncie przepisów prawa podatkowego jest zróżnicowana i zależy od rodzaju pełnomocnictwa, z których wynika ich umocowanie, a sytuacja ta zależy także od rodzaju czynności prawnej i procedur podatkowych, w których działają pełnomocnicy. Dokonana w pracy analiza pozwala przy tym na podkreślenie, że pozycja prawna pełnomocnika w prawie podatkowym w istotny sposób różni się od instytucji pokrewnych znajdujących podstawy w przepisach szczególnych, a także od pozycji pełnomocnika w prawie administracyjnym. Pełnomocnictwo w prawie podatkowym charakteryzują pewne elementy świadczące o specyfice tego rodzaju pełnomocnictwa. W tym kontekście stwierdzić należy, że specyfika instytucji pokrewnych w odniesieniu do pełnomocnictwa w prawie podatkowym znajduje potwierdzenie w następujących spostrzeżeniach.

Po pierwsze, zastępstwo bezpośrednie (przedstawicielstwo) to instytucja prawa cywilnego unormowana przepisami kodeksu cywilnego i polegająca na tym, że jedna osoba (przedstawiciel – zastępca bezpośredni), działając na podstawie i w granicach odpowiedniego upoważnienia (umocowania), może dokonywać czynności prawnej w imieniu i ze skutkiem bezpośrednim dla innej osoby (reprezentowanej). Należy odróżnić przedstawicielstwo będące zastępstwem bezpośrednim od za-

stępstwa pośredniego. Zasadnicza różnica między przedstawicielem a zastępcą pośrednim wyraża się w tym, że ten ostatni dokonuje czynności prawnej we własnym imieniu, ale na rzecz osoby zastępowanej. Oznacza to, że zastępca pośredni jest stroną takiej czynności. Sam nabywa prawo lub zaciąga zobowiązanie na skutek dokonanej czynności prawnej, zobowiązany jest jednak do przeniesienia prawa lub zobowiązania na osobę, w której imieniu działa.

Dodać należy, że przedstawicielstwo dzieli się na ustawowe i pełnomocnictwo. Jest to więc pojęcie szersze od samego pełnomocnictwa. Przedstawicielstwo ustawowe to forma przedstawicielstwa, w którym umocowanie do działania w cudzym imieniu czerpie swoje źródło z ustawy. Zakres umocowania przedstawicielstwa ustawowego wynika z przepisu ustawy lub orzeczenia organu, którym z reguły będzie sąd. W przeciwieństwie do pełnomocnika przedstawiciel ustawowy jest zwykle zobowiązany do reprezentowania osoby, dla której jest ustanowiony. Pełnomocnictwo stanowi umocowanie oparte na oświadczeniu woli reprezentowanego (mocodawcy). Oświadczenie woli przedstawiciela powinno być weryfikowane z punktu widzenia przepisów o wadach oświadczenia woli, co nie przekreśla konieczności uwzględniania niektórych okoliczności w stosunku do samego reprezentowanego. Jeżeli skutki czynności prawnej zależą od dobrej lub złej wiary albo stanu wiedzy osoby dokonującej czynności, konsekwencją prawną teorii reprezentacji jest uwzględnianie tych okoliczności zarówno po stronie przedstawiciela, jak i reprezentowanego.

Po drugie, pełnomocnik może ustanowić dla swojego mocodawcy dalszego pełnomocnika, czyli substytutę. Skutkiem ustanowienia substytucji jest powstanie bezpośredniego stosunku prawnego między samym substytutem a mocodawcą. Działania podejmowane przez substytutę wywołują bezpośrednie skutki dla reprezentowanego. Zakres umocowania substytutę nie może być szerszy od pełnomocnictwa głównego, które jest podstawą umocowania substytutę. Udzielenie pełnomocnictwa substytucyjnego pociąga za sobą powstanie kolejnego stosunku pełnomocnictwa, z którym związany jest obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej. Odróżnić jednak należy pełnomocnictwo substytucyjne od zastępstwa wykonywanego przez aplikanta. W przypadku udzielenia aplikantowi upoważnienia do zastępowania obowiązek w opłacie skarbowej nie powstaje. Czynności aplikanta wywołują skutek wobec strony, ale nie dlatego, że jest jej pełnomocnikiem, lecz dlatego, że działa w imieniu pełnomocnika.

Po trzecie, instytucja kuratora nie ma jednolitej struktury i uregulowana jest w różnych aktach prawnych. Źródłem ogólnych regulacji dotyczących kurateli są przepisy kodeksu rodzinnego i opiekuńczego (art. 178–184 k.r.o.) oraz kodeksu cywilnego (art. 42 i 421 kc.). W świetle przepisów k.r.o. ustanowienie kuratora nie jest ograniczone do wypadków w nim określonych. W zakresie nieuregulowanym przez

przepisy, które przewidują ustanowienie kuratora, do kurateli stosuje się odpowiednio przepisy o opiece. W związku z odpowiednio stosowanymi przepisami o opiece kurator obowiązany jest wykonywać swoje czynności z należytą starannością, jak tego wymaga dobro pozostającego pod jego kuratelą i interes społeczny. Przepisy kodeksu rodzinnego i opiekuńczego wyznaczają przy tym krąg podmiotów, które mogą być opiekunami i kuratorami. Podnieść również należy, że celem kurateli jest sprawowanie pieczy prawnej nad daną osobą lub jej majątkiem w zakresie wyznaczonym rodzajem spraw do załatwienia. W przypadku osób prawnych kurator w pierwszej kolejności zobowiązany jest podjąć działania, które pozwolą na prawidłowe funkcjonowanie takiej osoby. Jeżeli zaś cel ten nie jest możliwy do osiągnięcia, to powinien on podjąć działania zmierzające do wszczęcia postępowania likwidacyjnego.

Po czwarte, syndyk to podmiot powołany przez sąd upadłościowy do wykonywania określonych czynności w postępowaniu upadłościowym. Jest funkcjonariuszem publicznym działającym w granicach zakreślonych przepisami prawa upadłościowego, w interesie wierzycieli, zabezpieczając jednocześnie słuszne interesy. Nie jest natomiast przedstawicielem wierzycieli lub upadłego. Syndyk podejmuje czynności w toku postępowania upadłościowego, czyniąc to we własnym imieniu, ale na rachunek upadłego, co pozwala przypisać mu status zastępcy pośredniego. Syndyk może udzielać pełnomocnictw do dokonywania czynności prawnych, a także pełnomocnictw procesowych w postępowaniach sądowych, administracyjnych, sądownoadministracyjnych i przed sądami polubownymi.

Po piąte, zarządcą przymusowym jest osoba prowadząca egzekucję przez zarząd przymusowy nad przedsiębiorstwem lub gospodarstwem rolnym dłużnika. W przypadku egzekucji przez zarząd przymusowy zaspokojenie roszczeń wierzycieli następuje z dochodów uzyskiwanych z prowadzonej przez dłużnika, w formie przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego, działalności gospodarczej, po uiszczeniu wszystkich należności związanych z zarządem. Zarządcę przymusowego wyznacza sąd egzekucyjny. Zarządcą przymusowy jest zarówno uprawniony, jak i obowiązany do podejmowania czynności faktycznych i prawnych celem prawidłowego wykonywania zarządu, który powinien być wykonywany w sposób zapewniający racjonalną gospodarkę.

Po szóste, istotą przedstawicielstwa procesowego jest składanie przed sądem lub innym uprawnionym organem, w imieniu i na rzecz reprezentowanego, oświadczeń woli lub wiedzy oraz podejmowanie innych czynności procesowych określonych przepisami prawa proceduralnego. Kwestie związane z przedstawicielstwem procesowym uregulowane są głównie – w zależności od rodzaju procedury – przepisami kpc. oraz kpk. Podkreślić należy, że na gruncie postępowania cywilnego pełnomocnikiem procesowym może być adwokat lub radca prawny, współuczestnik

sporu, małżonek, rodzeństwo, zstępni lub wstępni strony oraz osoby pozostające ze stroną w stosunku przysposobienia. Ponadto w sprawach z zakresu własności przemysłowej pełnomocnikiem może być rzecznik patentowy, a w tych dotyczących restrukturyzacji i upadłości także osoba mająca licencję doradcy restrukturyzacyjnego. Wskazać należy, że udzielenie pełnomocnictwa procesowego może nastąpić w dowolnej formie, ustnej lub pisemnej, jednak wymogiem skuteczności aktu udzielenia pełnomocnictwa i w konsekwencji podejmowania czynności procesowych przez pełnomocnika w imieniu mocodawcy jest wykazanie przed sądem tego umocowania odpowiednim dokumentem pełnomocnictwa. Zaznaczyć wypada, że udzielenie pełnomocnictwa procesowego w konkretnej sprawie, bez ograniczenia jego zakresu, oznacza umocowanie pełnomocnika do podejmowania wszystkich łączących się z tą sprawą czynności procesowych oraz składania niezbędnych oświadczeń zarówno w postępowaniu przed sądem pierwszej, jak i drugiej instancji. Określenie sprawy w treści pełnomocnictwa może polegać na oznaczeniu stron i przedmiotu postępowania, na wskazaniu sygnatury akt, jak też na jakimkolwiek innym oznaczeniu, które pozwala na identyfikację sprawy w jej techniczno-procesowym znaczeniu. Warto dodać, że pełnomocnictwo w procesie cywilnym wygasa w razie śmierci strony albo utraty przez nią zdolności sądowej, z tym zastrzeżeniem, że pełnomocnik procesowy działa aż do czasu zawieszenia postępowania. Pełnomocnictwo może zostać również wypowiedziane zarówno przez mocodawcę, jak i samego pełnomocnika. Wypowiedzenie pełnomocnictwa procesowego przez mocodawcę odnosi skutek prawny w stosunku do sądu z chwilą zawiadomienia go o tym. W stosunku zaś do przeciwnika i innych uczestników wypowiedzenie pełnomocnictwa przez mocodawcę skuteczne jest z chwilą doręczenia im zawiadomienia o wypowiedzeniu przez sąd. Przedstawicielami procesowymi stron w procesie karnym są pełnomocnicy, obrońcy, a także przedstawiciele ustawowi i osoby, pod której stałą pieczę strona pozostaje. W odniesieniu do przedstawicieli ustawowych występujących w procesie karnym należy zauważyć, że przedstawiciel ustawowy pokrzywdzonego działa zamiast niego (wykonuje jego prawa), a przedstawiciel ustawy oskarżonego działa obok oskarżonego (na jego rzecz), co w konsekwencji nie pozbawia tego ostatniego prawa do podejmowania działań procesowych. W przypadku nieletnich lub ubezwłasnowolnionych oskarżonych ich przedstawiciel ustawy lub osoba, pod której pieczę oskarżony pozostaje, może podejmować na jego korzyść wszelkie czynności procesowe, a przede wszystkim wnosić środki zaskarżenia, składać wnioski oraz ustanowić obrońcę. W postępowaniu karnym należy odróżnić obrońcę od pełnomocnika. Ustanowić pełnomocnika w procedurze karnej może każda ze stron z wyłączeniem oskarżonego (art. 87 § 1 kpk.).

Po siódme, charakterystycznym sposobem reprezentacji w obrocie gospodarczym jest prokura oparta na szczególnym zaufaniu mocodawcy do prokurenta. Jest to szczególnie rodzaj pełnomocnictwa wykorzystywany w działalności gospodar-

czej przedsiębiorców. Każda prokura jest pełnomocnictwem, lecz nie każde pełnomocnictwo jest prokurą. Jest to wyjątkowo szerokie pełnomocnictwo o wyznaczonym ustawowo zakresie umocowania. Prokura obejmuje umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych, jakie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Umocowanie prokurenta nie obejmuje jednak działań w sferze relacji wewnętrznych przedsiębiorcy. Prokurentem może być wyłącznie osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych, co odróżnia prokurę od typowego pełnomocnictwa. Pełnomocnictwo ma charakter powszechny, co oznacza, że każdy podmiot prawa mający zdolność do czynności prawnych może pełnomocnictwa udzielić. Prokura natomiast może być udzielona wyłącznie przez przedsiębiorcę podlegającego obowiązkowi wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej albo do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. Tak więc w obecnym stanie prawnym nie ma już wątpliwości, że prokury może udzielić również przedsiębiorca będący osobą fizyczną. Należy mieć na uwadze, że prokurent nie może powołać swojego substytutu. Nie może on ustanowić kolejnego prokurenta, a jedynie pełnomocnika rodzajowego lub do poszczególnej czynności. Podnieść trzeba, że prokura wygasa wskutek wykreślenia przedsiębiorcy z CEiDG albo z rejestru przedsiębiorców KRS, a także ogłoszenia upadłości, otwarcia likwidacji oraz przekształcenia przedsiębiorcy. Śmierć przedsiębiorcy (mocodawcy) ani utrata przez niego zdolności do czynności prawnych nie powodują wygaśnięcia prokury.

Po ósme, zgodnie z art. 18 UKC, każda osoba może ustanowić przedstawiciela celnego, który będzie ją reprezentował przed organami celnymi. Należy zauważyć, że katalog osób mogących reprezentować stronę w postępowaniu przed organami celnymi nie jest ograniczony. Tym samym mogą być to zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne czy też jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Unijny kodeks celny dopuszcza dwie możliwości reprezentacji. Pierwszą z nich jest przedstawicielstwo bezpośrednie, które charakteryzuje się tym, że przedstawiciel ma prawo działania w imieniu i na rzecz reprezentowanego. Drugą formą przedstawicielstwa celnego to przedstawicielstwo pośrednie. W takim przypadku przedstawiciel ma prawo działania we własnym imieniu, lecz na rzecz innej osoby. Przyjęcie tych dwóch form przedstawicielstwa celnego odróżnia omawianą instytucję od przedstawicielstwa określonego w kodeksie cywilnym, które sprowadza się wyłącznie do zastępstwa bezpośredniego.

Po dziewiąte, przedstawiciela celnego należy odróżnić od agenta celnego. Za tego rodzaju podmiot uznaje się osobę wpisaną na listę agentów celnych. Wymogi, które powinna spełniać osoba ubiegająca się o wpis na listę agentów celnych, zostały określone w art. 80 p.c. Rejestr osób będących agentami celnymi prowadzi dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.

Po dziesiąte, posłaniec jedynie przenosi do adresata gotowe oświadczenie woli, złożone wcześniej przez kogoś innego, co odróżnia go od pełnomocnika. Posłańcem może być osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, wybrana przez składającego oświadczenie. Nie musi być on wyposażony w zdolność do czynności prawnych, a nawet nie musi rozumieć czy też znać przenoszonego oświadczenia woli. Należy mieć jednak na uwadze, że zniekształcenie oświadczenia woli przez osobę użytą do jego przesłania ma takie same skutki jak błąd przy złożeniu oświadczenia. O zniekształceniu oświadczenia woli można mówić tylko wówczas, gdy doszło do przypadkowej (nieświadomej) zmiany treści oświadczenia powierzonego posłańcowi do przekazania, a celowa zmiana treści oświadczenia (jego sfałszowanie) nie wywołuje wspomnianych skutków, albowiem w takiej sytuacji posłaniec nie przekazuje oświadczenia, lecz sam je formułuje.

Po jedenaste, instytucja pośrednictwa regulowana jest w różnych aktach prawnych. Co do zasady, celem zawarcia umowy pośrednictwa jest pozyskiwanie na rzecz zleceniodawcy potencjalnych podmiotów zainteresowanych zawarciem z nim określonych umów. Umowa pośrednictwa to umowa wzajemna i konsensualna. Wzajemność polega na tym, że jedna strona (pośrednik) obowiązana jest wykonać określone czynności, druga zaś zapłacić wynagrodzenie. Umowa pośrednictwa jest z reguły umową starannego działania. Strony takiej umowy mogą ją jednak przekształcić w umowę rezultatu poprzez wprowadzenie postanowień uzależniających obowiązek zapłaty wynagrodzenia od doprowadzenia do zawarcia konkretnej umowy. Często spotykaną w obrocie prawnym umową pośrednictwa jest umowa pośrednictwa ubezpieczeniowego oraz pośrednictwa w obrocie nieruchomościami. Pośrednictwo może przypominać nieco zlecenie, są to jednak dwie odrębne instytucje prawne, znacząco od siebie różne. Pośrednictwo polega bowiem na dokonywaniu czynności faktycznych, a nie prawnych, jak ma to miejsce przy umowie zlecenia. Ponadto pośrednik działa samodzielnie i nie ma obowiązku stosowania się do zaleceń zlecającego. Bezpośrednim celem jego działań nie jest wywołanie określonego skutku prawnego, lecz stworzenie warunków, w których zawarcie określonej umowy z potencjalnym kontrahentem jest możliwe, ale już tylko z udziałem samych zainteresowanych.

Porównując pełnomocnictwo na gruncie prawa administracyjnego i prawa podatkowego, należy zwrócić uwagę na następujące kwestie.

Po pierwsze, w odniesieniu do ogólnych kwestii dotyczących pełnomocnictwa w prawie administracyjnym i podatkowym podkreślić można, że pojęcie pełnomocnictwa nie zostało zdefiniowane na gruncie prawa administracyjnego czy podatkowego. Ponadto przepisy dotyczące pełnomocnictwa w postępowaniu administracyjnym i podatkowym nie regulują w wyczerpujący sposób wszystkich kwestii

związanych z tą instytucją. Istotę pełnomocnictwa stosowanego na gruncie prawa administracyjnego czy podatkowego możemy jednak określić na podstawie przepisów prawa cywilnego, a w zakresie nieuregulowanym w przepisach prawa administracyjnego lub podatkowego należy odwoływać się do przepisów prawa cywilnego, jak też innych ustaw szczególnych, które określają warunki umożliwiające udzielenie profesjonalnej pomocy prawnej. Dodać należy, że pełnomocnictwo powinno być udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone do protokołu. O skuteczności ustanowienia pełnomocnika nie decyduje data wszczęcia postępowania, lecz treść pełnomocnictwa i data powzięcia przez organ informacji o ustanowieniu pełnomocnika. Strona ma prawo ustanowić pełnomocnika do występowania w postępowaniu jeszcze przed jego wszczęciem. Ustanowiony pełnomocnik może udzielić dalszego pełnomocnictwa (substytucji), jeżeli takie uprawnienie wynika wprost z treści umocowania lub przepisów prawa. Możliwość udzielenia substytucji przewidują art. 25 ust. 3 ustawy – Prawo o adwokaturze, art. 21 ust. 1 ustawy o radcach prawnych oraz art. 41 ust. 5 u.d.p. W związku z powyższym profesjonalni pełnomocnicy będą upoważnieni do ustanowienia dalszego pełnomocnika dla mocodawcy na podstawie ww. ustaw, inni zaś mogą udzielić substytucji tylko wtedy, gdy wynika to z treści ich umocowania (pełnomocnictwa).

Po drugie, w postępowaniu administracyjnym pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna mająca zdolność do czynności prawnych, a w postępowaniu podatkowym tylko osoba mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Ordynacja podatkowa wyłącza zatem możliwość ustanowienia pełnomocnikiem osoby mającej jedynie ograniczoną zdolność do czynności prawnych. W obu tego rodzaju postępowaniach pełnomocnikiem nie może być jednak osoba prawna, a wyłącznie osoba fizyczna. Pełnomocnik ten nie musi legitymować się żadnymi kwalifikacjami ani doświadczeniem zawodowym. Bez znaczenia jest to, jaki zawód wykonuje dana osoba, jakie jest jej wykształcenie, obywatelstwo oraz nieistotne są powiązania rodzinne czy prawne.

Po trzecie, w obu rodzajach pełnomocnictw, jeżeli ustanowiono pełnomocnika, to wszelką korespondencję kierowaną do strony doręcza się pełnomocnikowi na wskazany w pełnomocnictwie adres. Nakaz ten ma zastosowanie od momentu ustanowienia pełnomocnika. Jego pominięcie w postępowaniu powoduje naruszenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu i może prowadzić do uchylecia decyzji, jak również jest przesłanką wznowienia postępowania. Jeżeli mocodawca ustanowił kilku pełnomocników z takim samym zakresem umocowania, to każdy z nich może działać samodzielnie, chyba że co innego wynika z treści pełnomocnictwa. W takiej sytuacji pisma doręcza się jednak tylko jednemu z nich. W ordynacji podatkowej wskazanie przez stronę pełnomocnika do doręczeń jest obowiązkiem strony, a w postępowaniu administracyjnym jest to fakultatywne.

Po czwarte, pełnomocnictwo, aby mogło wywrzeć skutki w postępowaniu, musi zostać uzewnętrznione. Oznacza to, że informacja o jego istnieniu musi dotrzeć do organu i znaleźć odzwierciedlenie w aktach sprawy. Pełnomocnik dołącza do akt oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa. Może być ono przedstawione organowi jako samodzielny dokument lub dołączony do pisma kierowanego do organu. Zaniechanie dołączenia pełnomocnictwa do sporządzonego w imieniu mocodawcy pisma w żadnym razie nie powinno prowadzić do uznania czynności za bezskuteczną. Brak wymaganego pełnomocnictwa przy złożonym piśmie stanowi tylko brak formalny, którego uzupełnienie następuje w trybie art. 64 § 2 k.p.a. Ponadto na podstawie regulacji kodeksu cywilnego ważność czynności dokonanej przez pełnomocnika może zależeć od potwierdzenia jej przez mocodawcę. Niemniej jednak posiłkowe stosowanie przepisów kodeksu cywilnego (art. 103 i 104 kc.) w postępowaniu administracyjnym w zakresie dotyczącym pełnomocnictwa ma na celu rozwiązanie sytuacji, które nie zostały objęte regulacją wynikającą z przepisów k.p.a. (np. gdy pełnomocnik dokona czynności przekraczającej zakres jego umocowania).

Po piąte, w k.p.a. nie wyróżnia się poszczególnych rodzajów pełnomocnictwa. W tym zakresie należy jednak posiłkować się regulacjami kodeksu cywilnego oraz kodeksu postępowania cywilnego. W postępowaniu administracyjnym można zatem wyróżnić: pełnomocnictwo ogólne, szczególne oraz do dokonywania poszczególnych czynności procesowych. Ponadto przepisy k.p.a. wyróżniają również tzw. pełnomocnictwo domniemane. Stosownie do art. 33 § 4 k.p.a. w sprawach mniejszej wagi organ administracji publicznej może nie żądać pełnomocnictwa, jeśli pełnomocnikiem jest członek najbliższej rodziny lub domownik strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu upoważnienia do występowania w imieniu strony. Pojęcie „sprawa mniejszej wagi” odnosi się do prostych życiowych spraw, niemających charakteru majątkowego. Kwestia ta ustalana jest każdorazowo dla konkretnego stanu faktycznego. Oceny charakteru sprawy dokonuje organ administracji publicznej, który powinien kierować się interesem strony, a także ustalić, jaki wpływ może mieć załatwienie sprawy na sytuację prawną domniemanego pełnomocnika. Należy zwrócić uwagę, iż pełnomocnictwo domniemane nie może być traktowane jako upoważnienie do zastępowania strony w postępowaniu sądowno-administracyjnym.

Po szóste, podobnie jak w procedurze administracyjnej, przepisy o.p. regulują instytucje pełnomocnictwa domniemanego. W kwestiach mniejszej wagi wynikających w toku postępowania organ podatkowy może bowiem nie żądać pełnomocnictwa, jeżeli pełnomocnikiem jest małżonek strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia do występowania w imieniu strony. Pełnomocnictwo domniemane nie obejmuje całej sprawy, a jedynie poszczególne kwestie procesowe i to wyłącznie takie, które mieszczą się w kryterium mniejszej wagi. Są

to kwestie, w których podjęcie określonej czynności nie pociąga za sobą negatywnych i nieodwracalnych skutków dla strony postępowania. W porównaniu do przepisów k.p.a. ordynacja podatkowa znacząco zawęża dopuszczalność stosowania powyższej regulacji wyłącznie do osoby małżonka strony.

Po siódme, udzielenie pełnomocnictwa w sprawach z zakresu administracji publicznej podlega opłacie skarbowej. Takiego obowiązku nie rodzi jednak udzielenie pełnomocnictwa ustnie do protokołu. W takiej sytuacji obowiązek zapłaty opłaty skarbowej nie powstanie, albowiem jej uiszczenie uzależnione jest od złożenia dokumentu pełnomocnictwa, a nie od jego udzielania.

Przedstawiając specyfikę pełnomocnictwa na gruncie prawa podatkowego, należy zwrócić uwagę na następujące spostrzeżenia.

Po pierwsze, pełnomocnictwo ogólne znajdzie zastosowanie do prowadzonych przez organy podatkowe postępowań, gdy procedury te toczyć się będą na podstawie przepisów zawartych w dziale IV ordynacji podatkowej albo przepisy regulujące te postępowania będą nakazywały stosowanie art. 138d § 1 o.p. Możliwość ustanowienia pełnomocnika ogólnego pozwala ograniczyć biurokrację w organach podatkowych i upraszcza reprezentowanie strony przez pełnomocnika poprzez zniesienie uciążliwości związanych z obowiązkiem przedkładania pełnomocnictwa lub jego urzędowo poświadczonego odpisu do akt każdej sprawy podatkowej. Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego wywiera skutek od dnia wpływu do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych, a nie jak w przypadku pozostałych pełnomocnictw od dnia zawiadomienia organu. Pełnomocnictwo ogólne uprawnia do: składania wniosków o wszczęcie postępowania, podejmowania czynności w toku wszczętego postępowania, wnoszenia środków odwoławczych, składania wniosków o podjęcie czynności rektyfikacyjnych, składania wniosków o wznowienie postępowania, o stwierdzenie nieważności decyzji, o uchylenie lub zmianę decyzji, o stwierdzenie wygaśnięcia decyzji. Tego rodzaju pełnomocnictwo nie daje jednak umocowania do podpisania deklaracji podatkowych, do czego niezbędne jest pełnomocnictwo, o którym mowa w art. 80a o.p. Wskazać należy, że pełnomocnictwo ogólne oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zgłasza mocodawca wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego według wzoru określonego przez ministra do spraw finansów publicznych do szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W przypadku wystąpienia problemów technicznych pełnomocnictwo to może jednak zostać złożone w formie pisemnej, zgodnie z przyjętym wzorem. Co do zasady, pełnomocnictwo ogólne zgłasza sam mocodawca. Ustawodawca przewidział jednak w tej kwestii wyjątek. Mianowicie, adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy sami mogą zgłaszać udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego oraz zawiadamiać o jego

zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu ze wskazaniem daty zwolnienia z obowiązku reprezentacji.

Po drugie, pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego. Pełnomocnictwo to może być udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone ustnie do protokołu. Jeżeli pełnomocnictwo szczególne zostało udzielone na piśmie, pełnomocnik powinien je dołączyć do akt sprawy według wzoru określonego w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w oryginale lub jego notarialnie poświadczony odpis. Pełnomocnictwo udzielone bez zachowania odpowiedniej formy (urzędowo określonego wzoru) nie jest jednak nieważne i nie może być przez organ ignorowane. Pełnomocnik może okazać oryginał lub notarialnie poświadczony odpis pełnomocnictwa szczególnego oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu w celu sporządzenia przez organ podatkowy jego urzędowego odpisu i dołączenia do akt sprawy (art. 138e § 4 o.p.). Wprowadzone rozwiązanie prawne ma na celu umożliwienie pełnomocnikowi posługiwanie się jednym pełnomocnictwem w wielu organach podatkowych. Dodać należy, że zakres umocowania pełnomocnika szczególnego jest węższy od zakresu umocowania pełnomocnika ogólnego. Pełnomocnictwo szczególne uprawnia bowiem do działania tylko w zakresie konkretnej oznaczonej sprawy podatkowej. Z treści pełnomocnictwa szczególnego musi dostatecznie jasno wynikać, w jakiej sprawie (sprawach) zostało udzielone umocowanie do działania przed organami podatkowymi.

Po trzecie, pełnomocnictwo do doręczeń jest wyjątkiem od zasady, że działanie przez pełnomocnika jest prawem, a nie obowiązkiem strony postępowania i zależy od jej woli. Z uwagi na użyte w treści przepisu pojęcia „miejsce zamieszkania” oraz „miejsce zwykłego pobytu” obowiązek ten dotyczy wyłącznie stron będących osobami fizycznymi. Instytucja ta ma na celu usprawnienie przebiegu postępowania podatkowego prowadzonego wobec osób przebywających czasowo za granicą, w państwie niebędącym członkiem Unii Europejskiej, niezależnie od czasu trwania wyjazdu. Pełnomocnik do doręczeń nie jest upoważniony do podejmowania za stronę jakichkolwiek czynności w toku procedur podatkowych, a jedynie do odbioru kierowanych do strony pism.

Po czwarte, wprowadzenie pełnomocnictwa szczególnego tymczasowego zapewnić ma możliwość wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku braku kontaktu za stroną, przy jednoczesnym zagwarantowaniu profesjonalnej reprezentacji lub przez członka rodziny w trakcie postępowania w czasie nieobecności strony. W przypadku stron będących osobami fizycznymi w sprawie niecierpiącej zwłoki organ podatkowy wyznacza dla osoby nieobecnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia przez

sąd kuratora. Organ podatkowy będzie mógł powołać pełnomocnika tymczasowego tylko w sprawie niecierpiącej zwłoki, a więc w takiej, w której będzie zachodziła konieczność podjęcia niezbędnych czynności procesowych. Z kolei w przypadku osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, w przypadku niemożności wszczęcia postępowania lub prowadzenia postępowania organ podatkowy wyznacza dla tego typu podmiotów tymczasowego pełnomocnika szczególnego upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd. Pełnomocnik tymczasowy uprawniony jest do dokonywania w imieniu osoby nieobecnej wszystkich czynności procesowych.

Po piąte, w kontekście pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji, o którym mowa w art. 80a § 1 o.p., wskazać należy, że pełnomocnictwo to oraz zawiadomienie o jego odwołaniu należy złożyć organowi podatkowemu właściwemu w sprawach podatku, którego dana deklaracja dotyczy. Ponadto jeżeli jest to umocowanie do podpisywania deklaracji składanej przy pomocy środków komunikacji elektronicznej, zawiadomienie o jego odwołaniu podatnik, płatnik lub inkasent ma obowiązek złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach ewidencji podatników i płatników. Co najważniejsze, art. 80b o.p. wprost wskazuje, że jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, podpisanie deklaracji przez pełnomocnika zwalnia podatnika, płatnika lub inkasenta z obowiązku podpisania deklaracji. Nie ma zatem żadnych wątpliwości, że tak sporządzona i złożona deklaracja podatkowa wywoływać będzie skutki podatkowe po stronie samego mocodawcy. Takie same zasady obowiązują również w przypadku pełnomocników umocowanych przez płatnika lub inkasenta.

Po szóste, przedstawiciel podatkowy to podmiot, który pomaga podatnikowi nieposiadającemu rezydencji w państwie, w którym następuje opodatkowanie, w rozliczeniu się z należnym w tym państwie członkowskim podatku. Przedstawiciel ten będzie też zobowiązany do uiszczenia podatku, jeśli nie rozliczy się z niego podatnik, co wynika z przepisów unijnej dyrektywy 2006/112. W polskiej ustawie o podatku od towarów i usług przewidziano takie rozwiązanie tylko w jednym przypadku (art. 17 ust. 1b u.p.t.u.), albowiem w pozostałych przypadkach polski ustawodawca skorzystał z klauzuli zawartej w art. 205 dyrektywy 2006/112, zgodnie z którym państwa członkowskie mogą postanowić, że osoba inna niż osoba zobowiązana do zapłaty VAT będzie solidarnie odpowiedzialna za zapłatę VAT. Dodać należy, że ustanowienie przedstawiciela podatkowego jest obowiązkiem podatnika nieposiadającego siedziby działalności gospodarczej lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, podlegającego obowiązkowi zarejestrowania się jako podatnik VAT czynny. W świetle przepisów u.p.t.u. istnieje także możliwość ustanowienia przedstawiciela podatkowego przez podatnika, który ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce pro-

wadzenia działalności gospodarczej na terytorium państwa członkowskiego, innego niż terytorium kraju.

Po siódme, w świetle znowelizowanych przepisów ordynacji podatkowej kontrolowany nie ma już możliwości ustanowienia osoby uprawnionej do reprezentowania go w toku kontroli podatkowej. Podatnik, płatnik, inkasent oraz następca prawny mógł w formie pisemnej wyznaczyć osobę fizyczną, która byłaby upoważniona do ich reprezentowania w zakresie kontroli podatkowej oraz zgłosić tę osobę naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym, a także wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta). Po wejściu w życie nowych przepisów osobę wyznaczoną do reprezentowania kontrolowanego uznaje się za pełnomocnika szczególnego w rozumieniu art. 138e o.p.

Po ósme, w postępowaniu podatkowym możliwe jest ustanowienie substytutu. Podstawą udzielenia dalszego pełnomocnictwa będzie art. 106 kc., zgodnie z którym pełnomocnik może ustanowić dla mocodawcy innych pełnomocników tylko wtedy, gdy umocowanie takie wynika z treści pełnomocnictwa, z ustawy lub ze stosunku prawnego będącego podstawą pełnomocnictwa. Uprawnienie do powołania substytutu wynikać będzie z treści pełnomocnictwa głównego. W przypadku pełnomocników będących adwokatami lub radcami prawnymi uprawnienie do powołania substytutu albo zastępstwa przez aplikanta wynika jednak z prawa o adwokaturze i ustawy o radcach prawnych. Ponadto adwokat lub radca prawny ma również uprawnienie do korzystania z zastępstwa przez aplikanta, co, jak wiemy, substytucją nie jest i w odróżnieniu od złożenia pełnomocnictwa substytucyjnego nie będzie skonsolidowane z obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej.

Po dziewiąte, w procedurach administracyjnych i podatkowych pełnomocnictwo w formie dokumentu elektronicznego powinno być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP. Należy zaznaczyć, że pełnomocnictwo w formie dokumentu elektronicznego nie jest odrębnym rodzajem pełnomocnictwa, a wyłącznie elektroniczną formą określonego rodzaju pełnomocnictwa. Jeżeli odpis pełnomocnictwa lub odpisy innych dokumentów wykazujących umocowanie zostały sporządzone w formie dokumentu elektronicznego, ich uwierzytelnienia dokonuje się, opatrując odpisy kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP.

Po dziesiąte, rola pełnomocnika ma istotne znaczenie przy realizacji tzw. obowiązków instrumentalnych, takich jak: składanie deklaracji, zeznań oraz oświadczeń, zgłaszanie pewnych zdarzeń, udzielenie informacji organom podatkowym, prowadzenie ksiąg podatkowych czy też wypełnianie obowiązków ewidencyjnych w zakresie rachunkowości. Podatkowe obowiązki instrumentalne mogą przy tym dotyczyć nie tylko podatników, lecz także płatników czy inkasentów.

Po jedenaste, strona może działać w postępowaniu podatkowym osobiście lub przez ustanowionego pełnomocnika. Podstawowym obowiązkiem pełnomocnika podatnika w tej procedurze jest staranne działanie nakierowane na uzyskanie zgodnej z prawem, a zarazem najkorzystniejszej dla mocodawcy decyzji administracyjnej poprzez umiejętne wykorzystanie wiedzy prawniczej, w tym instrumentów proceduralnych, oraz informowanie mocodawcy o podejmowanych czynnościach, ich skutkach prawnych i skutkach ewentualnych zaniechań. Działanie pełnomocnika w zakresie przyznanego mu umocowania w głównej mierze sprowadza się do realizacji zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Pełnomocnik może w imieniu strony m.in. składać wnioski dowodowe, wnosić środki odwoławcze, wnioskować o udzielenie informacji o toczącym się postępowaniu, składać dokumentację przedstawioną przez stronę oraz pisemne wyjaśnienia. Pełnomocnik powinien także czuwać nad prawidłowością stosowania prawa przez organy podatkowe i niezwłocznie reagować na wszelkiego rodzaju uchybienia ze strony organów. Co do zasady, pełnomocnik ustanawiany jest do określonej sprawy podatkowej. Nie istnieje zatem potrzeba ustanawiania pełnomocnika do każdego z poszczególnych etapów postępowania. Nie wyklucza to jednak możliwości umocowania pełnomocnika do uczestniczenia tylko w konkretnej czynności (np. w przesłuchaniu świadka) lub wyłącznie do reprezentowania strony postępowania podatkowego przed określonym organem podatkowym.

Po dwunaste, w kontekście pełnomocnictwa w ramach postępowania podatkowego najdonioślejsze znacznie proceduralne mają regulacje art. 145 § 2 o.p. stanowiące, że jeżeli strona ustanowiła pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie. Doręczenie pisma stronie w sytuacji, gdy został ustanowiony w sprawie pełnomocnik, nie wywołuje żadnego skutku procesowego, stanowiąc jedynie informację dla strony o treści pisma. Nie jest jednak wadą, jeśli organ podatkowy doręczy pismo zarówno stronie, jak i jej pełnomocnikowi. Niemniej organ zobowiązany jest należycie poinformować pełnomocnika o każdej czynności podejmowanej w trakcie postępowania podatkowego. Od dnia powiadomienia organu o ustanowieniu pełnomocnika powinien mieć on zapewniony udział w postępowaniu jak strona. Strona może wówczas działać samodzielnie, wyłącznie przez pełnomocnika lub wspólnie z pełnomocnikiem. Uczestnictwo pełnomocnika w czynności nie wyklucza działania strony. Natomiast w przypadku, gdy działania strony i pełnomocnika pozostają w sprzeczności, organ winien się kierować działaniami strony postępowania.

Po trzynaste, przepisy o pełnomocnictwie stosuje się nie tylko w postępowaniu podatkowym, lecz także w czynnościach sprawdzających i kontroli podatkowej. Jest to rozwiązanie uzasadnione, albowiem problemu pełnomocnictwa nie można sprowadzać do czysto formalnego podziału na postępowanie podatkowe, czynności sprawdzające czy kontrolne. Niekorzystne dla strony ukształtowanie postępo-

wania podatkowego może nastąpić nie tylko w postępowaniu właściwym, lecz także przede wszystkim w postępowaniach poprzedzających ten etap. Dlatego również na tych etapach postępowania celowe jest, aby strona miała możliwość korzystania z pomocy pełnomocnika. Dodać należy, że instytucja pełnomocnika w toku czynności sprawdzających odgrywa istotną rolę w zakresie ochrony prawa podatnika z uwagi na sam ich charakter. Należy mieć bowiem na uwadze, że ustalenie stanu faktycznego w toku czynności sprawdzających ogranicza się w zasadzie do badania dokumentów. Wobec tego niezwykle cenna jest pomoc pełnomocnika w czuwaniu nad prawidłowym przebiegiem czynności sprawdzających, aby nieprzekroczone zostały granice dopuszczanej weryfikacji. Pełnomocnik może podejmować określone kroki prawne i skutecznie upominać pracowników organu podatkowego celem utrzymania prawidłowego przebiegu czynności sprawdzających. W toku czynności sprawdzających obowiązuje również zasada czynnego udziału stron. Dlatego zarówno strona, jak i jej pełnomocnik powinni mieć zapewnioną możliwość aktywnego uczestnictwa w każdej czynności dowodowej dokonywanej w toku czynności sprawdzających. Wiąże się to też z koniecznością informowania pełnomocnika o miejscu i terminie przeprowadzenia czynności dowodowych z odpowiednim wyprzedzeniem.

Po czternaste, w kontroli podatkowej obowiązują podobne zasady dotyczące funkcjonowania pełnomocnika jak w przypadku czynności sprawdzających. Jeżeli zatem podatnik ustanowił pełnomocnika ogólnego lub szczególnego, to o wszczęciu kontroli podatkowej należy poinformować bezpośrednio tego pełnomocnika. Organ podatkowy zobowiązany jest zatem do doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, jak i upoważnienia do jej przeprowadzenia pełnomocnikowi kontrolowanemu. W toku kontroli podatkowej wszystkie pisma procesowe należy doręczać pełnomocnikowi. Niemniej jednak w kontroli podatkowej pozycja pełnomocnika jest w pewnym zakresie osłabiona. Stosownie bowiem do treści art. 291d § 2 o.p., jeżeli pełnomocnik jest nieobecny w miejscu prowadzenia kontroli, podczas gdy jest obecny kontrolowany, pisma doręcza się kontrolowanemu, a czynności kontrolnych dokonuje się w jego obecności. Jest to więc odstępstwo od zasady doręczania pism pełnomocnikowi. Należy jednak pamiętać, że przepis ten nie wprowadza zasady uprawniającej organ do dokonywania doręczeń bezpośrednio kontrolowanemu z pominięciem pełnomocnika. Omawiana regulacja znajdzie zastosowanie jedynie wtedy, gdy pomimo prawidłowego zawiadomienia pełnomocnika o planowanych czynnościach kontrolnych będzie on nieobecny podczas ich przeprowadzania. Czynności kontrolne w takiej sytuacji mogą być dokonane w obecności kontrolowanego z pominięciem pełnomocnika. Podczas tak przeprowadzonych czynności można również dokonać kolejnego doręczenia bezpośrednio kontrolowanemu. Każde jednak kolejne doręczenie powinno być dokonane na zasadach ogólnych,

a więc pełnomocnikowi kontrolowanego, chyba że ponownie wystąpią okoliczności, o których mowa w 291d § 2 o.p.

Po piętnaste, w postępowaniu kontrolnym możemy mieć do czynienia z różnego rodzaju reprezentacją i jej zakresem, albowiem organ podatkowy prowadzi kontrolę podatkową przed wszczęciem postępowania podatkowego, a organ kontroli skarbowej najpierw wszczyna postępowania kontrolne, w ramach którego może przeprowadzić kontrolę podatkową. W postępowaniu kontrolnym mogą wystąpić pełnomocnik mający umocowanie do reprezentacji w toku postępowania kontrolnego, pełnomocnik w kontroli podatkowej lub reprezentant kontrolowanego, o którym mowa w art. 284 § 2 o.p. Warto jednak podkreślić, że umocowanie pełnomocnika do reprezentacji w toku postępowania kontrolnego obejmuje swoim zakresem (jeżeli nic innego nie wynika z treści pełnomocnictwa) także kontrolę podatkową prowadzoną w ramach postępowania kontrolnego. Zasadniczym skutkiem ustanowienia pełnomocnika w toku kontroli skarbowej jest obowiązek doręczania pełnomocnikowi wszystkich pism kierowanych do strony postępowania kontrolnego. Pozbawienie pełnomocnika kontrolowanego możliwości udziału w postępowaniu stanowi istotne naruszenie procesowe mogące mieć wpływ na wynik sprawy. Jeżeli organ kontroli skarbowej pomija pełnomocnika w toku czynności kontrolnych, to niweczy skutki staranności strony w dążeniu do ochrony przez nią swych praw i interesów oraz otrzymania takiej ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w państwie prawa. W konsekwencji pominięcie pełnomocnika przez organ jest równoznaczne z pominięciem strony w postępowaniu podatkowym, co może skutkować uchynieniem decyzji wymiarowej. Dodać należy, że organ kontroli skarbowej może wezwać kontrolowanego do udzielenia wyjaśnień lub dostarczenia odpowiednich dokumentów. Kontrolowany może dokonać tych czynności osobiście, z udziałem pełnomocnika albo przez pełnomocnika. Zauważyć należy, że w przypadku postępowania kontrolnego organ kontroli skarbowej zmuszony będzie wszcząć kontrolę podatkową, aby uzyskać wyjaśnienia, albowiem przepisy art. 287 § 3 i 4 o.p. mają zastosowanie wyłącznie do kontroli podatkowej. Organ prowadzący postępowanie kontrolne nie może pominąć wszczęcia kontroli regulowanej przepisami o.p.

Po szesnaste, strony i ich organy lub przedstawiciele ustawowi mogą działać przez pełnomocników również przed sądami administracyjnymi. Rolą pełnomocnika w postępowaniu sądownoadministracyjnym w sprawach podatkowych, a w szczególności pełnomocnika fachowego, jest ochrona i zabezpieczenie interesów majątkowych strony. Ustanowiony pełnomocnik nabywa prawo do działania w imieniu i na rzecz strony takiego postępowania, a więc skutki jego działań i zaniechań obciążają bezpośrednio mocodawcę. Powinien on zatem działać z należytą starannością. Wskazać należy, że w postępowaniu sądownoadministracyjnym zakres podmiotowy pełnomocników jest jednak znacznie ograniczony w porów-

naniu do postępowania podatkowego. Krąg osób, które mogą występować w roli pełnomocnika strony w postępowaniu sądownoadministracyjnym, jest zamknięty. W literaturze przyjęty został podział na pełnomocników profesjonalnych, quasi-profesjonalnych oraz nieprofesjonalnych. Pełnomocnikiem strony może być bowiem adwokat lub radca prawny (profesjonalni), a ponadto inny skarżący lub uczestnik postępowania, jak również małżonek, rodzeństwo, wstępni lub zstępni strony oraz osoby pozostające ze stroną w stosunku przysposobienia (nieprofesjonalni), a także inne osoby, jeżeli przewidują to przepisy szczególne (quasi-profesjonalni: doradcy podatkowi, rzecznicy patentowi). Z uwagi na zawodowy charakter działalności doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych, którzy legitymują się odpowiednimi kwalifikacjami, przyznano im prawo do uwierzytelniania odpisu udzielonego im pełnomocnictwa oraz ograniczono informowanie strony przez sąd w przypadku, gdy skarżący reprezentowany jest przez ww. pełnomocników. Ponadto przy sporządzaniu skargi kasacyjnej obowiązuje przymus adwokacko-radcowski. W sprawach obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami skargę kasacyjną może sporządzić również doradca podatkowy.

Po siedemnaste, w postępowaniu przed sądami administracyjnymi szczególną rolę odgrywają pełnomocnicy profesjonalni i quasi-profesjonalni. Inaczej bowiem niż w postępowaniu podatkowym, sąd nie udziela stronie niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem postępowania, gdy strona działa przez ustanowionego pełnomocnika profesjonalnego. Zgodnie z art. 6 p.p.s.a. sąd administracyjny, w razie uzasadnionej potrzeby, udziela stronom niezbędnych pouczeń co do czynności procesowych i skutków ich zaniedbań, ale tylko wówczas, gdy skarżący występuje w sprawie bez adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego lub rzecznika patentowego.

Zaznaczyć również należy, że w postępowaniu sądownoadministracyjnym, podobnie jak w procedurze cywilnej, pełnomocnicy profesjonalni doręczają sobie nawzajem pisma bezpośrednio, za potwierdzeniem odbioru i oznaczeniem daty lub przesyłką poleconą. W treści pisma procesowego wniesionego do sądu fachowy pełnomocnik zobowiązany jest zamieścić oświadczenie o doręczeniu odpisu pisma drugiej stronie albo o jego nadaniu przesyłką poleconą. Pisma niezawierające powyższego oświadczenia podlegają zwrotowi bez wzywania do usunięcia tego braku. Obowiązek ten nie dotyczy wniesienia skargi, skargi kasacyjnej, zażalenia, sprzeciwu, skargi o wznowienie postępowania i skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia. Zaznaczyć należy, że pełnomocnikiem osoby prawnej lub przedsiębiorcy, w tym nieposiadającego osobowości prawnej, może być również pracownik tej jednostki albo jej organu nadrzędnego. Niemniej jednak członek rodziny może zostać pełnomocnikiem osoby fizycznej jedynie wówczas,

gdy występuje ona we własnej sprawie, a nie jeżeli działa w imieniu osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej mającej zdolność sądową.

Po osiemnaste, pełnomocnik nie może powoływać się przed sądem na pełnomocnictwo przedłożone wcześniej w toku postępowania podatkowego i na tej podstawie uzasadniać swoje umocowanie do działania przed sądem administracyjnym. Jeżeli nawet pełnomocnictwo złożone w postępowaniu podatkowym wskazywało na umocowanie również w postępowaniu sądownoadministracyjnym, to nie zwalnia to pełnomocnika od przedłożenia stosownego dokumentu pełnomocnictwa przy pierwszej czynności procesowej w toku postępowania sądownoadministracyjnego.

Po dziewiętnaste, w razie uwzględnienia skargi przez sąd pierwszej instancji skarżącemu przysługuje od organu zwrot kosztów postępowania niezbędnych do celowego dochodzenia praw. Zwrot kosztów postępowania następuje na wniosek. W sytuacji gdy NSA, rozpoznając skargę kasacyjną, orzekł reformatorycznie na podstawie art. 188 p.p.s.a. na niekorzyść organu, sąd ten powinien zasądzić także zwrot kosztów postępowania poniesionych przez skarżącego w postępowaniu przed WSA. Ponadto w przypadku uwzględnienia skargi skarżącemu należy się od organów również zwrot kosztów postępowania incydentalnego, nawet wówczas, gdy jego wynik był niekorzystny dla skarżącego. Zwrot kosztów postępowania sądownoadministracyjnego, zarówno przed sądem pierwszej, jak i drugiej instancji, przysługuje tylko w zakresie poniesionych przez stronę niezbędnych kosztów postępowania. Dodać należy, że przysługujące stronie należności z tytułu kosztów przejazdów oraz utraconego zarobku lub dochodu ustala się i wypłaca według zasad określonych przepisami ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych. Należy mieć przy tym na uwadze, że w przeciwieństwie do wydatków pełnomocnika profesjonalnego koszty postępowania nie muszą być przez stronę koniecznie udokumentowane. Z tych względów, analizując wnioski o zwrot kosztów postępowania, sąd może oprzeć się na własnym doświadczeniu życiowym oraz obiektywnej ocenie racjonalności i proporcjonalności wykazanych we wniosku wydatków. Zwrot zarobku lub utraconego dochodu, a także zwrot kosztów podróży przysługuje stronie lub jej pełnomocnikowi wówczas, gdy jej stawiennictwo w sądzie wynikało z wezwania sądu na podstawie art. 91 § 3 p.p.s.a.

Wspomnieć trzeba, że zasądzając opłatę za czynności adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego czy rzecznika patentowego z tytułu zastępstwa procesowego, sąd bierze pod uwagę niezbędny nakład pracy pełnomocnika, a także charakter sprawy i wkład profesjonalnego pełnomocnika w przyczynieniu się do jej wyjaśnienia i rozstrzygnięcia. Podstawę zasądzenia opłaty stanowią stawki minimalne. Opłata ta nie może być wyższa niż sześciokrotna stawka minimalna ani przekraczać wartości przedmiotu sprawy. Zasądzając konkretną kwotę tytułem wynagrodzenia pełnomocnika, sąd winien precyzyjnie wskazać nie tylko ogólne prze-

pisy dotyczące tej kwestii, lecz także konkretny przepis odpowiedniego rozporządzenia. Jeśli zaś wynagrodzenie to jest wyższe niż wskazane w rozporządzeniu stawki minimalne, dodatkowo winien wskazać okoliczności zdecydowanie zwiększające nakład pracy niezbędnej do prawidłowej realizacji obowiązków pełnomocnika i uzasadniającej przyznanie wynagrodzenia powyżej minimalnej wysokości. Fakt połączenia spraw do łącznego rozpoznania i rozstrzygnięcia nie może pozbawiać strony prawa do zasądzenia wynagrodzenia pełnomocnika strony w każdej z połączonych spraw, przy czym „seryjny” charakter takich spraw uzasadnia zasądzenie kosztów zastępstwa procesowego według stawki minimalnej. W przypadku gdy w postępowaniu sądownoadministracyjnym strona reprezentowana jest przez kilku pełnomocników, jako niezbędne koszty postępowania traktuje się wynagrodzenie i wydatki tylko jednego pełnomocnika, przy czym strona może wskazać, którego z pełnomocników wynagrodzenie i wydatki mają być przez sąd zaliczone do niezbędnych kosztów postępowania.

Zawarta w rozdziale trzecim i czwartym analiza potwierdza trzecią hipotezę pracy, według której problemy związane ze stosowaniem przepisów dotyczących pełnomocnictw w prawie podatkowym wiążą się przede wszystkim z dwoma obszarami. Przy tym pierwsza grupa tych problemów dotyczy braku doregulowania w przepisach prawa podatkowego określonych kwestii związanych z pełnomocnictwami, druga grupa tych problemów odnosi się natomiast do obszaru funkcjonowania przepisów wprowadzonych stosunkowo niedawno. Rozwiązaniem części tych mankamentów może być wprowadzenie propozycji Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego w ramach tzw. nowej ordynacji podatkowej. Znajduje to potwierdzenie w następujących spostrzeżeniach.

Po pierwsze, pełnomocnictwo w sprawach podatkowych powinno wskazywać dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy, dane identyfikujące pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydenta – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego, adres tego pełnomocnika do doręczeń w kraju, a w przypadku adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego – także jego adres elektroniczny. W regulacjach rozdziału 3a ordynacji podatkowej nie wskazano jednak sposobu usunięcia braków formalnych pełnomocnictwa. W takiej sytuacji organ podatkowy powinien wezwać stronę w trybie art. 155 § 1 o.p. Wezwanie do uzupełnienia braków pełnomocnictwa nie może być dokonywane pod rygorem kary porządkowej, a jedyną konsekwencją nieuzupełnienia braków w wyznaczonym terminie powinno być uznanie pełnomocnictwa za bezskuteczne, o czym organ zobowiązany jest poinformować w wezwaniu. Dodać należy, że minister finansów określił w drodze rozporządzenia wzory pełnomocnictwa szczególnego i pełnomocnictwa do doręczeń oraz wzory zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych

pełnomocnictw. Zaznaczyć jednak trzeba, iż stosowanie powyższych wzorów nie jest obowiązkiem podatnika. Brak jest bowiem przepisów, które nakładałyby jakiegokolwiek sankcje za złożenie pełnomocnictwa w innej formie.

Po drugie, na tle regulacji art. 144 § 5 o.p. pojawiła się wątpliwość co do obowiązku posiadania adresu elektronicznego i posługiwania się przez profesjonalnych pełnomocników środkami komunikacji elektronicznej w kontakcie z organami podatkowymi. Należy jednak przyjąć, że niewskazanie adresu elektronicznego przez zawodowego pełnomocnika w żadnej mierze nie stanowi przeszkody w doręczeniu takiej osobie pism przez organ podatkowy i nie powoduje, że doręczenie pism profesjonalnemu pełnomocnikowi staje się niemożliwe, albowiem w takim przypadku zastosowanie znajdzie art. 144 § 3 o.p. Przepis ten posługuje się dosyć szerokim znaczeniowo pojęciem problemów technicznych, które uniemożliwiają organowi podatkowemu doręczenie pism drogą środków komunikacji elektronicznej. W zakresie pojęcia problemów technicznych mieści się także nieposiadanie adresu elektronicznego przez adresata.

Po trzecie, zdarzają się przypadki, gdy organy podatkowe przyjmują, że zgłoszenie się pełnomocnika w stadium kontroli podatkowej i złożenie przez niego do akt tej kontroli oryginału lub odpisu pełnomocnictwa jest czynnością, która nie rozciąga się na ewentualne przyszłe postępowanie podatkowe i to niezależnie od tego, czy zakresem tego pełnomocnictwa objęte zostało umocowanie pełnomocnika do uczestniczenia także w takim postępowaniu. Z uwagi na literalne brzmienie art. 138e § 1 o.p. fakt udzielenia pełnomocnictwa należy jednak wiązać z określoną sprawą podatkową, a nie formą proceduralną, w której dana sprawa będzie rozpatrywana przez organ. Pełnomocnik ustanowiony w danej sprawie podatkowej będzie więc umocowany do wszystkich czynności prowadzonych w ramach danej sprawy podatkowej, niezależnie od procedury, w jakiej się to odbywa. Oczywiście mocodawca sam może ograniczyć zakres udzielonego pełnomocnictwa szczególnie, np. do reprezentacji tylko w toku kontroli podatkowej. Nie ulega natomiast wątpliwości, że strona może ustanowić pełnomocnika w każdym stadium toczącego się postępowania podatkowego, a postępowanie przed organem pierwszej instancji i postępowanie odwoławcze (zażaleniowe) nie są odrębnymi postępowaniami podatkowymi, ale stanowią kolejne etapy (stadia) tego samego postępowania podatkowego. Ponadto pełnomocnictwo szczególne obejmuje też „kwestie wpadkowe” (np. nadanie decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności) związane z postępowaniem głównym, chyba że treść udzielonego pełnomocnictwa możliwosc taką wyłącza.

Po czwarte, w kwestii pominięcia pełnomocnika przy doręczeniu pism procesowych orzecznictwo nie wypracowało jednolitego stanowiska. W ocenie części judykatury doręczenie decyzji czy postanowienia bezpośrednio stronie z pominię-

ciem ustanowionego pełnomocnika uznane będzie za skuteczne, jeżeli nie wywołuje dla strony ujemnych skutków procesowych. Zgodnie zaś z odmiennym poglądem pominięcie pełnomocnika przy doręczeniu decyzji oznacza, że decyzja ta nie weszła do obrotu prawnego w sposób wymagany przepisami prawa. Moim zdaniem przyłączyć się należy do stanowiska B. Dautera, że relatywizowanie skutków procesowych niedoręczenia wszelkich pism pełnomocnikowi na negatywne lub pozytywne dla strony może powodować, że doręczenie dokonane w tych samych okolicznościach faktycznych i przy niezmienionym stanie prawnym, w zależności od późniejszych zdarzeń niezwiązanych z samym aktem doręczenia, raz byłoby uważane za prawnie skuteczne, a innym razem wręcz odwrotnie, co kłóciłoby się z zasadą wyrażoną w art. 145 § 2 o.p., który skuteczności doręczenia pisma pełnomocnikowi nie uzależnia od skutków procesowych, jakie to doręczenie wywołuje dla strony.

Dodać należy, że kontrolowany ma obowiązek w wyznaczonym terminie udzielać wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, dostarczać kontrolującemu żądane dokumenty oraz zapewnić mu warunki do pracy. Nie ulega wątpliwości, że wezwanie do złożenia wyjaśnień czy dokumentów powinno być doręczone pełnomocnikowi. Natomiast adresatem i – co do zasady – wykonawcą żądania powinien być kontrolowany. W takiej sytuacji wyjaśnienia składa kontrolowany. A. Mariański wskazuje jednak, że mogą być one złożone również przez pełnomocnika, ale pod warunkiem i tylko w zakresie przekazanych przez mocodawcę informacji. W przypadku wystosowania żądania do złożenia wyjaśnień lub przedstawienia dokumentów pełnomocnik przekazuje zatem wezwanie kontrolowanemu, a ten decyduje, czy przekaże je osobiście, czy przez pełnomocnika. Oczywiście kontrolowany może też dokonać tych czynności samodzielnie, ale z udziałem pełnomocnika.

Po piąte, z ustawy o doradztwie podatkowym wynika, że czynności doradcy podatkowego obejmują również sporządzanie w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie. Na tle powyższej regulacji do czasu zmiany przepisów istniał spór o to, czy owo „sporządzanie” obejmuje także „podpisywanie” w imieniu i na rzecz podatnika zeznań i deklaracji podatkowych. Wypada skonstatować, przychylając się do stanowiska prof. Brzezińskiego, że działanie w imieniu i na rzecz podatnika to nie tylko czynności o charakterze technicznym, rachunkowym, analitycznym czy pisarskim, a sporządzanie zeznań i deklaracji podatkowych w imieniu i na rzecz podatnika to sporządzanie ich w taki sposób, że nie musi ich sporządzać podatnik.

Po szóste, przepisy ordynacji podatkowej regulujące instytucję pełnomocnika stosuje się również w toku kontroli celno-skarbowej (tzw. twardej kontroli). Pozycja pełnomocnika kontrolowanego podmiotu w kontroli celno-skarbowej jest zatem niemal identyczna jak w toku kontroli podatkowej. Tym samym w przypadku umocowania reprezentanta na podstawie pełnomocnictwa ogólnego lub szczegó-

nego, wszczęcie kontroli celno-skarbowej powinno nastąpić poprzez doręczenie upoważnienia oraz okazanie legitymacji służbowej ustanowionemu pełnomocnikowi. W związku z odesłaniem do przepisów ordynacji podatkowej wszelkie pisma powinny być doręczane pełnomocnikowi kontrolowanego. Ponadto tak jak w przypadku wszystkich procedur podatkowych, również w zakresie kontroli celno-skarbowej obowiązuje zasada czynnego udziału stron. Organ kontroli jest zatem zobowiązany zapewnić kontrolowanemu, a przede wszystkim jego pełnomocnikowi, możliwość aktywnego uczestnictwa w każdej czynności dowodowej. Należy zwrócić uwagę, że w odniesieniu do kontroli celno-skarbowej nie mają zastosowania art. 200 oraz art. 291 o.p. Wobec tego kontrolowany i tym samym jego pełnomocnik nie mają możliwości zaprezentowania swojego stanowiska względem przebiegu kontroli celno-skarbowej i jej ustaleń. Moim zdaniem takie rozwiązanie należy ocenić krytycznie. Podnoszone przez zainteresowanego merytoryczne uwagi i wyjaśnienia, a w szczególności sporządzone przez profesjonalnego pełnomocnika, mogą bowiem zapobiec wdrożeniu długotrwałego i kosztownego dla obu stron stosunku prawnopodatkowego postępowania podatkowego. Dlatego też postulować należy *de lege ferenda* wprowadzenie do ustawy o KAS regulacji umożliwiającej kontrolowanemu ustosunkowanie się do wyniku kontroli celno-skarbowej i zebranego materiału dowodowego. Tylko w takiej sytuacji prawo do czynnego udziału będzie mogło zostać w pełni zrealizowane.

Po siódme, w postępowaniach prowadzonych w trybach nadzwyczajnych konieczne jest dołączenie pełnomocnictwa nawet wówczas, gdy taki dokument dołączony już został do akt postępowania głównego. Reprezentacja w postępowaniu nadzwyczajnym wymaga odrębnego umocowania, względnie ponownego przedłożenia dokumentu pełnomocnictwa złożonego w postępowaniu zwykłym. Niemniej jednak prezentowany jest również pogląd odmienny. Mianowicie, można się spotkać ze stanowiskiem, że pełnomocnictwo udzielone w ogólnym postępowaniu administracyjnym będzie obowiązywać zarówno w postępowaniu głównym, jak i odwoławczym oraz w tzw. postępowaniach nadzwyczajnych, chyba że co innego zastrzeżono w treści umocowania.

Po ósme, pełnomocnictwo udzielone w postępowaniu administracyjnym będzie skuteczne również w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, jeżeli spełnione będą określone warunki. Z treści pełnomocnictwa musi wynikać, że pełnomocnik umocowany jest do określonego postępowania administracyjnego i sądownoadministracyjnego, a ponadto pełnomocnikiem musi być osoba wymieniona w art. 35 p.p.s.a. Pełnomocnik zobowiązany jednak będzie dołączyć takie pełnomocnictwo do akt sprawy sądownoadministracyjnej, choćby było ono załączone wcześniej do akt sprawy administracyjnej.

Po dziewiąte, z przepisów p.p.s.a. nie wynika zakaz ustanawiania na rzecz strony więcej niż jednego pełnomocnika. Tak więc, zgodnie z zasadą *quae non sunt prohibita, permissa intelleguntur*, dopuszcza się możliwość powołania kilku pełnomocników. Jeżeli ustanowiono pełnomocnika lub osobę upoważnioną do odbioru pism w postępowaniu sądowym, należy dokonywać doręczeń tym osobom. Brak realizacji wspomnianego obowiązku stanowi pozbawienie pełnomocnika strony możliwości obrony jej praw i powoduje, że zaskarżony wyrok podlega uchyleniu. O treści umocowania i zakresie pełnomocnictwa decyduje strona, która stając jednocześnie z pełnomocnikiem, może niezwłocznie prostować lub odwoływać oświadczenia pełnomocnika. Pełnomocnik natomiast obowiązany jest przy pierwszej czynności procesowej dołączyć do akt sprawy pełnomocnictwo z podpisem mocodawcy lub wierzytelny odpis pełnomocnictwa. Adwokat, radca prawny, rzecznik patentowy, a także doradca podatkowy mogą sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie. Za pierwszą czynność w sprawie należy uznać każde pismo, którego adresatem jest sąd (najczęściej będzie to skarga), a także kolejne czynności w postępowaniu sądowym, jeśli są one pierwszymi czynnościami podejmowanymi przez konkretnego pełnomocnika.

Po dziesiąte, w zakresie nieuregulowanym w rozdziale 3a o.p., normującym instytucję pełnomocnictwa w prawie podatkowym, stosuje się przepisy kodeksu cywilnego oraz kodeksu postępowania cywilnego. Jeżeli prawo podatkowe nie normuje pewnych kwestii dotyczących pełnomocnictwa, to w tym zakresie przepisy prawa cywilnego powinny mieć odpowiednie zastosowanie. Bezpośrednio do pełnomocnictwa w sprawach podatkowych mogą odnosić się art. 101 kc., art. 103–107 kc. oraz regulacje dotyczące prokury. Przepisy ordynacji podatkowej nie regulują bowiem kwestii odwołania i wygaśnięcia pełnomocnictwa oraz skutków jego wypowiedzenia, działania rzekomego pełnomocnika i potwierdzenia czynności przez mocodawcę, substytucji, uprawnień kilku pełnomocników strony z takim samym zakresem umocowania czy sposobu wykazania prokury. W związku z powyższym pełnomocnictwo może być w każdym czasie odwołane, chyba że mocodawca zrzekł się odwołania pełnomocnictwa z przyczyn uzasadnionych treścią stosunku prawnego będącego podstawą pełnomocnictwa. Co do zasady, umocowanie wygasa również ze śmiercią mocodawcy lub pełnomocnika. Mając na uwadze art. 138b o.p., *a contrario* wywnioskować należy, iż wygaśnięcie stosunku pełnomocnictwa nastąpi też na skutek utraty przez pełnomocnika pełnej zdolności do czynności prawnej. Cofnięcie pełnomocnictwa powinno nastąpić w takiej samej formie jak jego udzielenie, czyli poprzez przedłożenie odpowiedniego dokumentu lub ustnie do protokołu. Za cofnięcie pełnomocnictwa należy przyjąć datę złożenia pisma o cofnięciu pełnomocnictwa do akt sprawy, co trzeba wywnioskować z treści art. 94 § 1 kpc. Warto dodać, że w praktyce można spotkać się z mechanizmem odwo-

ływania pełnomocnictw i powoływania nowego pełnomocnictwa już po nadaniu przez organ decyzji, a przed upływem 14-dniowego terminu (tzw. awizo) na odbiór przesyłki. Ma to na celu uniemożliwienie skutecznego doręczenia decyzji i w konsekwencji doprowadzenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Z przepisów kpc. wynika jednak, że zasadą jest działanie profesjonalnego pełnomocnika jeszcze przez dwa tygodnie, a zwolnienie pełnomocnika z tego obowiązku jest wyjątkiem od tej zasady. Zatem błędne jest twierdzenie, że pełnomocnik nie ma obowiązku działania za stronę przez dwa tygodnie od wypowiedzenia pełnomocnictwa w sytuacji, kiedy ustanowiony został nowy pełnomocnik.

Podkreślić należy, że w postępowaniu podatkowym dopuszcza się także zastosowanie regulacji kodeksu cywilnego dotyczących potwierdzenia przez stronę czynności dokonanej przez nieumocowaną prawidłowo osobę (rzekomego pełnomocnika) albo przekraczającej umocowanie. W takiej sytuacji organ podatkowy zwróci się do mocodawcy rzekomego pełnomocnika o potwierdzenie, czy wniesione pismo lub inna dokonana czynność zostały wykonane w jego imieniu. Zastosowanie tego typu wydaje się słuszne z punktu widzenia interesów strony i szybkości postępowania podatkowego.

Po jedenaste, nawiązując do proponowanych przez KKOPP zmian, w projekcie nowej ordynacji podatkowej usystematyzowany został rozdział poświęcony reprezentacji podatników. Przepisy rozdziału 7 zatytułowanego „Reprezentacja i pełnomocnictwo” pogrupowane zostały w oddziały zawierające normy wspólne dla wszystkich instytucji (przepisy ogólne) oraz przepisy szczególne dotyczące poszczególnych rodzajów pełnomocnictw. Podobnie jak w chwili obecnej, przepisy nowej ordynacji precyzują szczegółowe dane, jakie powinny być zawarte w treści pełnomocnictwa mające na celu zidentyfikowanie mocodawcy i pełnomocnika. Zwrócić należy uwagę na istotną zmianę w zakresie obowiązku wskazania adresu elektronicznego przez profesjonalnego pełnomocnika. Obowiązek ten został obwarowany sankcją potraktowania braku podania adresu elektronicznego lub podania błędnego adresu elektronicznego tak jak braków w zakresie pism kierowanych do organów podatkowych.

Ponadto w świetle projektu nowej ordynacji podatkowej pełnomocnictwo szczególne – tak jak dotychczas – upoważniać będzie do działania we wskazanej sprawie podatkowej należącej do właściwości organu podatkowego, po złożeniu do akt sprawy. Z mocy prawa pełnomocnik ten będzie umocowany do reprezentowania strony także w postępowaniach wpadkowych związanych ze sprawą wymiarową (nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, kosztów postępowania i kary porządkowej). W myśl zaproponowanych przepisów złożenie pełnomocnictwa z użyciem urzędowego formularza zawierającego braki spowoduje obowiązek wezwania do ich uzupełnienia

z zastosowaniem reguł i konsekwencji identycznych jak dla wnoszenia wniosków. Wprowadzono również rozwiązanie polegające na istnieniu domniemania ciągłości pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym wszczętym w następstwie ustaleń dokonanych w czynnościach sprawdzających i kontroli podatkowej, przy czym pozostawiono mocodawcy pełną swobodę, aby takie pełnomocnictwo było skuteczne tylko w kontroli podatkowej lub czynnościach sprawdzających.

Dodatkowo na gruncie nowej ordynacji podatkowej, podobnie jak dotychczas, przewidziano obowiązek ustanowienia przez stronę pełnomocnika do doręczeń – co do zasady – w dwóch przypadkach, tj. gdy strona zmienia adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej, a także w przypadku wyznaczenia większej liczby pełnomocników. Nowym rozwiązaniem jest odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń w kraju, do podatników podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości, którzy złożyli deklarację na ten podatek. Uzasadnieniem wprowadzenia tego rozwiązania są sygnalizowane przez organy gminne trudności w kontakcie z podatnikami tego podatku, którzy po złożeniu deklaracji podatkowej opuszczają terytorium Polski.

Potwierdzona została także czwarta hipoteza pracy – zakres odpowiedzialności pełnomocników działających na gruncie przepisów prawa podatkowego jest zróżnicowany i zależy m.in. od rodzaju czynności prawnej i procedur podatkowych, w których działają pełnomocnicy, a także od rodzaju ich przewinienia. Można przy tym wyróżnić odpowiedzialność wobec mocodawcy i wobec państwa o charakterze cywilnym, karnym skarbowym i porządkowym. Znajduje to wyraz w następujących spostrzeżeniach.

Po pierwsze, w przypadku rozstrzygnięcia kwestii odpowiedzialności odszkodowawczej pełnomocnika z tytułu nienależycie wykonanej usługi istotnym zagadnieniem jest sposób ukształtowania reprezentacji mocodawcy. W tym zakresie ważne jest również ustalenie w szczególności tego, jakich uchybień dopuścił się pełnomocnik i jaki miały one wpływ na treść rozstrzygnięcia organu lub sądu. Sąd rozpatrujący sprawę o odszkodowanie musi w takiej sytuacji hipotetycznie ustalać, jaki mógłby być wynik postępowania, gdyby pełnomocnik ten nie dopuścił się błędów procesowych, a więc w należyty sposób reprezentował swojego mocodawcę.

Po drugie, odpowiedzialność profesjonalnego pełnomocnika oparta jest na odpowiedzialności kontraktowej uregulowanej w art. 471 i n. kodeksu cywilnego. Dlatego też pociągnięcie do odpowiedzialności odszkodowawczej pełnomocnika zawodowego uzależnione jest od wystąpienia trzech przesłanek: zdarzenia, z którym system prawny łączy obowiązek naprawienia szkody, szkody oraz związku przyczynowego pomiędzy zdarzeniem a szkodą.

Po trzecie, kwestia zdarzenia, z którym system prawny łączy obowiązek naprawienia, o którym mowa wyżej, należy postrzegać w kontekście tego, że od profesjonalnego pełnomocnika wymaga się zachowania należytej staranności z uwzględnieniem zawodowego charakteru prowadzonej działalności. Inny zatem będzie wzorzec określony dla działań podejmowanych przez profesjonalnych pełnomocników dysponujących fachową wiedzą i wykształceniem, a inny w zakresie działalności polegającej na świadczeniu usług prawniczych przez osoby nieposiadające tytułu adwokata, radcy prawnego czy doradcy podatkowego. Przez niedochowanie należytej staranności przez pełnomocnika należy przy tym rozumieć postępowanie w sprawie sprzeczne z przepisami mającymi zastosowanie albo z powszechnie aprobowanymi poglądami doktryny lub ustalonym orzecznictwem, które znane były przed podjęciem czynności. Przyjęcie w konkretnym stanie faktycznym jednego z wariantów, przy braku w piśmiennictwie i orzecznictwie utrwalonej jednolitej wykładni norm prawnych, nie może być jednak uznane za niedołożenie należytej staranności, jeśli wybór ten nie narusza obowiązujących reguł wykładni i stosowania prawa. Dodać należy, że dla przyjęcia odpowiedzialności odszkodowawczej pełnomocnika nie wystarczy wykazanie niezachowania należytej staranności, ale konieczne jest udowodnienie, że istniało wysokie prawdopodobieństwo uzyskania korzystnego rozstrzygnięcia, zaprzepaszczone wyłącznie z przyczyn leżących po stronie pełnomocnika.

Po czwarte, jedną z przesłanek odpowiedzialności odszkodowawczej, o czym mowa wyżej, jest powstanie szkody po stronie mocodawcy wyrządzonej działaniami pełnomocnika. Jeśli zatem postępowanie pełnomocnika nie spowodowało szkody ani nie miało związku z powstałą szkodą, to choćby przy prowadzeniu sprawy postępował w zawiniony sposób niewłaściwie i nagannie, nie poniesie odpowiedzialności odszkodowawczej.

Po piąte, nie można uwolnić od odpowiedzialności jednego pełnomocnika tylko dlatego, że pojawił się inny pełnomocnik w sytuacji, gdy obaj pełnomocnicy działali niestarannie (pierwszy popełnił błąd, a drugi go nie skorygował). W takim przypadku mamy do czynienia z odpowiedzialnością solidarną, o której mowa w art. 441 § 1 kc. Okoliczność, że kolejny pełnomocnik nie wykrył błędu poprzednika, nie zwalnia od odpowiedzialności pierwszego pełnomocnika, jeśli ten popełnił błąd, który doprowadziłby do przegrania procesu. Drugi pełnomocnik nie może zaś bronić się argumentem, że źródło błędu tkwiło w zachowaniu pierwszego.

Po szóste, naruszenie przepisów prawa podatkowego nie zawsze oznacza, że jednocześnie popełnione zostało przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. W przeciwieństwie bowiem do odpowiedzialności podatkowej odpowiedzialność karna skarbowa nie ma charakteru zobiektywizowanego, a oparta jest przede wszystkim na zasadzie winy.

Po siódme, na podstawie art. 9 § 3 kks. sprawcą przestępstwa (wykroczenia) skarbowego może być m.in. pełnomocnik, a w szczególności doradca podatkowy, zajmujący się na podstawie umowy sprawami gospodarczymi (finansowymi) podatnika. Na gruncie ww. przepisu odpowiedzialność karną skarbową może bowiem ponieść także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Jest to tzw. sprawstwo zastępcze, czyli sytuacja, w której sprawca działa w cudzym imieniu i interesie. Zajmowanie się sprawami gospodarczymi, w tym szczególnie finansowymi, oznacza podejmowanie wszelkiego rodzaju czynności o charakterze faktycznym i prawnym, związanych z wymianą dóbr i usług oraz obrotem finansowym, w tym również prowadzeniem ksiąg rachunkowych, doradztwa podatkowego lub rozliczania się ze zobowiązań podatkowych wobec Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego czy Wspólnot Europejskich. W orzecznictwie podnosi się m.in., że prowadzenie ksiąg rachunkowych przez doradcę podatkowego wyczerpuje znamię zajmowania się sprawami gospodarczymi, o których mowa wyżej. Do zakresu czynności obejmujących zajmowanie się sprawami gospodarczymi danego podmiotu nie należą jednak czynności techniczno-wykonawcze. Osoba ta musi mieć pewną swobodę w podejmowaniu decyzji i ich realizacji, współdecydować o nich oraz mieć wpływ na zapadające rozstrzygnięcia. Doradca podatkowy nie poniesie zatem odpowiedzialności za nierzetelność księgi, jeżeli kwestionowane faktury czy rachunki składa sam klient, a których prawidłowości doradca nie jest w stanie sprawdzić.

Po ósme, pełnomocnikom można zarzucić udaremnianie lub utrudnianie wykonania czynności służbowej osobie uprawnionej do przeprowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub czynności audytowych (art. 83 § 1 kks.). Odpowiedzialności karnej skarbowej podlegać będzie osoba, która w szczególności wbrew żądaniu osoby uprawnionej nie okazuje księgi lub innego dokumentu dotyczącego prowadzonej działalności gospodarczej albo księgę bądź inny dokument niszczy, uszkadza, czyni bezużytecznymi, ukrywa lub usuwa. Należy jednak zauważyć, że przestępstwo skarbowe z art. 83 § 1 kks. może zostać popełnione wyłącznie w toku wspomnianych procedur podatkowych. Na podstawie przywołanego przepisu nie jest zatem możliwe pociągnięcie do odpowiedzialności karnoskarbowej pełnomocnika za działania podejmowane w trakcie postępowania podatkowego.

Po dziewiąte, pełnomocnik strony może zostać ukarany karą porządkową. Działania zagrożone karą porządkową zostały enumeratywnie wyliczone w art. 262 o.p. W konsekwencji karanie za inne zachowania – niewymienione w powyższym przepisie – jest niedopuszczalne, nawet gdyby ich zajście utrudniało prowadzenie postępowania. Dodać należy, że kara porządkowa stanowi sankcję administracyjną,

jej prawidłowe stosowanie musi jednak nawiązywać do podstawowych zasad prawa karnego. Wymiar kary winien więc odpowiadać rodzajowi i stopniowi zawinienia w zakresie zaniechania ustawowych obowiązków oraz ich skutkom. W takim przypadku konieczne jest zatem przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego nie tylko co do przesłanek wymienionych w art. 262 o.p., lecz także co do rodzaju i stopnia zawinienia oraz ewentualnych skutków, jakie wywołało niewłaściwe działanie pełnomocnika. Przesłanką *sine qua non* zastosowania kary porządkowej jest prawidłowe wezwanie adresata przez organ podatkowy. Wezwanie to musi spełniać wszelkie wymogi formalne, o których mowa w art. 159 o.p. Niewskazanie w wezwaniu, w jakim charakterze wzywana osoba ma się stawić i w jakim celu, narusza art. 159 § 1 pkt 3 o.p. i tym samym uniemożliwia ewentualne nałożenie kary na adresata. Ponadto niezbędnym elementem jest pouczenie o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania. O nałożeniu kary porządkowej oraz jej uchyleniu rozstrzyga organ podatkowy. Wskazać przy tym należy, że zdarzyć się mogą przypadki, w których organy podatkowe wzywają pełnomocnika do osobistego doręczenia dokumentacji mocodawcy związanej z prowadzoną działalnością i złożenia wyjaśnień. Należy jednak zaznaczyć, że podejmowanie tego typu czynności wobec pełnomocnika nie jest właściwe. Co do zasady, to strona postępowania jest w posiadaniu wymaganej dokumentacji oraz ma wiedzę co do szczegółów wykonywanej działalności. W literaturze wskazuje się, że wszelkie wezwania do wydania dokumentów powinny być kierowane do strony, a pełnomocnik powinien być jedynie zawiadomiony o treści żądania. Wyjątkiem może być doradca podatkowy, który świadczy na rzecz swojego mocodawcy usługi w zakresie prowadzenia dokumentacji księgowej. Wskazać należy, że w przypadku tego rodzaju żądania pełnomocnika można ukarać karą porządkową jedynie wtedy, gdy będąc w posiadaniu dowodów niezbędnych dla rozstrzygnięcia sprawy, odmówił ich wydania.