

Marcin Łoboda*

PEŁNOMOCNICTWO W ORDYNACJI PODATKOWEJ – NOWE REGULACJE PRAWNE

1. UWAGI WSTĘPNE

Konieczność uzupełnienia i uporządkowania regulacji dotyczących uprawnień do podejmowania działań, zarówno w imieniu własnym, jak i cudzym, w sferze stosunków, do których ma zastosowanie Ordynacja podatkowa¹ od dłuższego czasu była postulowana przede wszystkim przez doktrynę, ale również przez profesjonalnych pełnomocników, jak i administrację podatkową.

Istniejący w Polsce skomplikowany system podatkowy, a w szczególności konsekwencje prawno-finansowe błędnego zinterpretowania norm prawnych przez podatników, płatników czy inkasentów wymagają kompleksowej obsługi spraw podatkowych oraz zapewnienia reprezentacji tych podmiotów we wszelkich relacjach z organami podatkowymi.

Funkcjonujące do końca 2015 roku rozwiązania prawne zawarte przede wszystkim w art. 136, art. 137 i 138 § 2 o.p., wzorowane na pochodzących z lat sześćdziesiątych XX w. regulacjach kodeksu postępowania administracyjnego, z całą pewnością nie przystawały do obecnego otoczenia

* Członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, doradca podatkowy, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w latach 2008–2015.

¹ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 ze zm., dalej: o.p.

prawnego, profesjonalnej obsługi prawnej zarówno przez pełnomocników jak i administrację podatkową².

Potrzeba zmian w tej instytucji została również zauważona przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, która wskazała, iż

konieczne jest uzupełnienie i uporządkowanie uregulowań dotyczących uprawnień do podejmowania działań zarówno w imieniu własnym, jak i cudzym, w sferze stosunków, do których ma zastosowanie ordynacja podatkowa. W nowym akcie powstanie kompleksowa regulacja dotycząca zdolności do działania, reprezentacji i pełnomocnictw zarówno w sferze materialnoprawnej, jak i proceduralnej³.

Blankietowość dotychczasowych przepisów wymuszała konieczność korzystania z bogatego orzecznictwa sądowego⁴ oraz komentarzy⁵, co jest szczególnie kłopotliwe z punktu widzenia ochrony praw podatnika oraz konieczności zachowania wyważonego interesu publicznego i interesu podatnika, czyli zasadniczego celu nowej Ordynacji podatkowej przygotowywanej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Obok zasad ogólnych prawa podatkowego, podstawowych praw podatnika, czy też niewładczych form działania organów podatkowych, pełna regulacja reprezentacji i pełnomocnictwa jest bowiem charakterystyczna dla dojrzałej kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego.

Warto nadmienić, że regulacja dotycząca zdolności do działania i reprezentacji w sprawach podatkowych zawarta była już w przedwojennej ordynacji podatkowej z 1934 r.⁶, jednakże w okresie powojennym przepisy

² Zob. rozwiązania zaproponowane w ustawie z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz.U. z 2015 r., poz. 1269).

³ Kierunkowe założenia nowej Ordynacji Podatkowej http://www.warszawa.apodatkowa.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=a80af3b0-3f0b-43eb-9850-19a40e4edc05&groupId=764034, dostęp 9.06.2016 r.

⁴ Zob. wyrok: NSA z 24 stycznia 2002 r., V SA 3931/00, WSA we Wrocławiu z 21 maja 2004 r., I SA/Wr 1649/02, NSA z 23 marca 2005 r., FSK 1846/04, WSA w Warszawie z 6 października 2004 r., III SA 1165/03, NSA o.z. we Wrocławiu z 10 lutego 1987 r. SA/Wr 875/86, NSA z 20 grudnia 2012 r., II FSK 2125/11 oraz NSA z 22 grudnia 2011 r., II FSK 1372/10 i inne.

⁵ Zob. przykładowo: S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa – Komentarz*, wydanie 8., Lexis Nexis, Warszawa 2013, B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska i inni, *Ordynacja podatkowa – Komentarz praktyczny*, ODDK Gdańsk 2015, B. Adamiak., J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza Unimex Wrocław 2015, A. Mariański, *Funkcja, zadania i obowiązki pełnomocnika*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 8, H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, CH Beck, Łódź 2014.

⁶ Art. 48-49 ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 15 marca 1934 r. (Część I, Dział VII).

normujące te zagadnienia zniknęła z przepisów prawa podatkowego. W rezultacie obecna praktyka – w zakresie zdolności do działań prawnych i reprezentacji – po części przez analogię, opiera się na stosowaniu regulacji ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁷ oraz ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego⁸.

Kompleksowe uregulowanie instytucji pełnomocnictwa w nowym Rozdziale 3a Działu IV Ordynacji podatkowej wprowadzone ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U z 2015 r. poz. 1649) należy przyjąć z dużą aprobatą, chociaż pewne korekty będą niezbędne do prawidłowego i sprawnego funkcjonowania tej instytucji w praktyce. Pełnomocnictwo, którym mocodawca upoważnia profesjonalnego pełnomocnika do działania w jego imieniu w granicach wyznaczonych treścią pełnomocnictwa, ale również w granicach, w jakich przepisy prawa przyznają poszczególnym profesjonalnym pełnomocnikom możliwość reprezentowania strony jest bowiem jednym z pierwszych dokumentów odbieranym przez profesjonalnych pełnomocników.

2. ZASADY OGÓLNE

W doktrynie prawa pojęciem pełnomocnictwa określa się zarówno, jako jednostronną czynność prawną, której treścią jest oświadczenie woli mocodawcy upoważniająca osobę lub osoby (pełnomocnika) do dokonywania w jego imieniu określonych czynności prawnych, jak również dokument, z którego wynika upoważnienie do działania pełnomocnika w imieniu mocodawcy.

W sprawach podatkowych strona nie zawsze działa samodzielnie, może za nią działać przedstawiciel, który dokonuje w imieniu innej osoby czynności prawnych ze skutkiem bezpośrednio do reprezentowanego. Jeżeli źródłem reprezentacji jest oświadczenie reprezentowanego mamy do czynienia z pełnomocnictwem. Zgodnie z art. 138a § 1 o.p. strona może działać przez pełnomocnika, chyba, że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. W szczególności brak będzie możliwości działania przez pełnomocnika, jeżeli będzie konieczne przeprowadzenie przesłuchania strony lub też, gdy będą konieczne osobiste wyjaśnienia strony.

⁷ Tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 121 ze zm., dalej: k.c.

⁸ Tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 101 ze zm., dalej: k.p.c.

Pełnomocnikiem strony w sprawach podatkowych może być wyłącznie osoba fizyczna, co wynika z art. 138b o.p. Pełnomocnikiem nie może być zatem osoba prawna, dlatego wszelkie czynności w sprawach podatkowych będzie mógł wykonywać jedynie wspólnik czy też pracownik tej osoby prawnej, którzy będą występować w charakterze pełnomocników. Osoba fizyczna może być ustanowiona pełnomocnikiem pod warunkiem, iż posiada pełną zdolność do czynności prawnych. Osoba nieposiadająca zdolności prawnej lub też osoba mającą ograniczoną zdolność do czynności prawnych nie będzie mogła występować w charakterze pełnomocnika.

Dokument pełnomocnictwa może zostać złożony w formie pisemnej (z wyjątkiem pełnomocnictwa ogólnego) lub elektronicznej. Pełnomocnik profesjonalny (adwokat, radca prawny i doradca podatkowy) może sam uwierzytelnić odpis udzielonego mu pełnomocnictwa, a także odpisy innych dokumentów wykazujących jego umocowanie (art. 138a § 4). Pełnomocnictwo w formie dokumentu elektronicznego powinno być uwierzytelnione za pomocą mechanizmów określonych w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne⁹.

Warunki formalne, jakie każde pełnomocnictwo musi spełniać zostało wskazane w art. 138c, zgodnie, z którym pełnomocnictwo zawiera:

- dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy;
- dane identyfikujące pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy;
- w przypadku pełnomocnika profesjonalnego (adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego) – adres elektroniczny tego pełnomocnika;
- w przypadku pełnomocnika będącego nierezydentem – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny (o ile nie posiada identyfikatora podatkowego) oraz adres do doręczeń w kraju.

Na szczególną uwagę zasługuje kwestia podawania adresu elektronicznego przez pełnomocników, którzy dołączyli pełnomocnictwo do akt sprawy przed dniem 1 stycznia 2016 r. Zgodnie bowiem z przepisem przejściowym art. 24 ustawy nowelizującej z dnia 10 września 2015 r. pełnomocnictwa dołączone do akt sprawy przed dniem 1 stycznia 2016 r., a także ich urzędowo poświadczony odpisy oraz uwierzytelnione odpisy, uznaje się za pełnomocnictwa szczególne w rozumieniu art. 138e o.p., w brzmieniu obowiązującym po dniu 1 stycznia 2016 r. Pełnomocnictwa dołączone do akt

⁹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2014 r. poz. 1114 ze zm.

sprawy przed dniem 1 stycznia 2016 r., uznane za pełnomocnictwa szczególne, nie podlegają uzupełnieniu o adres elektroniczny pełnomocnika.

Doręczenia pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym (art. 144 § 5 o.p.) będą dokonywane zatem za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli pełnomocnik wnosi lub wyraża zgodę na doręczanie w ten sposób (art. 144a w związku z art. 145 o.p.). Bez znaczenia jest przy tym fakt, czy pełnomocnik taki wniosek lub zgodę składa przed czy po 1 stycznia 2016 r.

Przy tej okazji warto również wskazać na konsekwencje prawne ustanowienia więcej niż jednego pełnomocnika o tym samym zakresie działania lub ustanawiając pełnomocnika ogólnego oraz szczególnego w tej samej sprawie. W takiej sytuacji strona, a właściwie zainteresowany (szerzej) ma obowiązek wskazać organowi jednego z nich, jako pełnomocnika do doręczeń, a zaniechanie skutkuje doręczeniem pism jednemu z pełnomocników – według uznania i wyboru organu podatkowego (art. 145 § 3 o.p.).

Istotną różnicę względem poprzednio obowiązujących regulacji jest wprowadzenie szczególnych regulacji w zakresie pełnomocnika profesjonalnego – radcy prawnego, adwokata czy doradcy podatkowego. Część z tych uprawnień wynika z odrębnych unormowań¹⁰, jednakże wpisanie ich wprost w instytucję pełnomocnictwa z całą pewnością porządkuje te kwestie w zakresie ogólnego prawa podatkowego. Przykładowo art. 138a o.p. upoważnia profesjonalnego pełnomocnika do samodzielnego uwierzytelniania udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisów innych dokumentów wskazujących ich umocowanie, czy też art. 138d § 5 o.p., który dopuszcza, aby pełnomocnicy profesjonalni mogli sami zgłaszać zarówno udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego, jak i zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu.

Z drugiej jednak strony ustawodawca, wzorując się na przepisach art. 42 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹¹ oraz art. 94 § 2 k.p.c., wprowadził na pełnomocników profesjonalnych, którzy wypowiedzieli mocodawcy pełnomocnictwo, obowiązek reprezentowania go jeszcze przez dwa tygodnie od wypowiedzenia – chyba, że mocodawca sam zwolni go od tego obowiązku (art. 138i § 3).

¹⁰ Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze, t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 615, ze zm., ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 233 ze zm. oraz ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 213 ze zm.

¹¹ Tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.

Artykuł 138c § 2 o.p. wprowadził również szczególne obowiązki ciążących na pełnomocnikach ustanawianych dla dokonania czynności w ramach procedur szczególnych uregulowanej w art. 89 ust. 1a – 1g (zwrot VAT w systemie VAT Refund) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹². Pełnomocnik będący nierezydentem i nieposiadającym identyfikatora podatkowego ma obowiązek wskazania numeru służącego do identyfikacji dla celów podatkowych nadany w jego państwie. W przypadku braku takiego numeru pełnomocnik ten jest zobligowany podać numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość. Podmiot taki ma również obowiązek wskazać swój adres elektroniczny.

Nowelizacja Ordynacji podatkowej w zakresie instytucji pełnomocnictwa wprowadziła również szereg rozwiązań ułatwiających funkcjonowanie organów podatkowych z jednej strony, z drugiej natomiast pozwalających profesjonalnie obsłużyć podatnika. Przykładem mogą być regulacje dotyczące osób, które udzielając pełnomocnictwa nie mogą się podpisać. W takiej sytuacji możliwe są dwa rozwiązania: pierwszy to możliwość zgłoszenia pełnomocnictwa ustnie do protokołu, druga natomiast to podpisanie pełnomocnictwa przez osobę sprawującą opiekę nad mocodawcą, czyniąc jednocześnie wzmiankę o stosunku opieki obok podpisu.

Ponadto, w razie potrzeby, organ może dołączyć do akt sprawy wydruk pełnomocnictwa udzielonego w formie dokumentu elektronicznego (lub zawiadomienie o zmianie zakresu, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa). Zgodność wydruku z dokumentem elektronicznym w formie adnotacji potwierdza pracownik organu podatkowego, który dokonał wydruku. Powyższe wynika z art. 138h o.p. i dotyczy pełnomocnictwa ogólnego lub szczególnego udzielonych w formie dokumentu elektronicznego – brak tu jednak odniesienia do pełnomocnictwa do doręczeń. W przypadku bowiem doręczeń elektronicznych pełnomocnika takiego nie ustanawia się, a tymczasem jego ustanowienie za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej stanowiłoby przesłankę do prowadzenia korespondencji „elektronicznej” (ePUAP lub portal podatkowy – art. 138f § 2 o.p.).

Dopełnieniem instytucji pełnomocnictwa w przepisach ogólnego prawa podatkowego jest odesłanie, o którym mowa art. 138o o.p., zgodnie z którym w zakresie nieuregulowanym w rozdziale 3a („Pełnomocnictwo”) Działu IV stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego oraz Kodeksu postępowania cywilnego. Przykładem może być zastosowanie przepisu art. 106 k.c., zgodnie, z którym pełnomocnik może ustanowić dla mocodawcy innych

¹² Tekst jednolity: Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.

pełnomocników tylko wtedy, gdy umocowanie takie wynika z treści pełnomocnictwa, z ustawy lub ze stosunku prawnego będącego podstawą pełnomocnictwa. Możliwość udzielenia substytucji przewidują przepisy art. 25 ust. 3 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych oraz art. 41 ust. 5 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym

Na podstawie przywołanych powyżej ustaw w sprawach podatkowych profesjonalni pełnomocnicy uprawnieni są do ustanawiania dla mocodawcy dalszych pełnomocników (substytucji), natomiast inni pełnomocnicy mogą udzielać dalsze pełnomocnictwa, gdy wynika to z treści pełnomocnictwa.

W znowelizowanym stanie prawnym wyróżniamy trzy rodzaje pełnomocnictw: ogólne, szczególne i do doręczeń (art. 138a § 2 o.p.), a regulacje w tym zakresie normują odrębny zakres stosowania, co w konsekwencji oznacza różne skutki prawne. Analizując przepisy nowego Rozdziału 3a Działu IV Ordynacji podatkowej nie można jednak pominąć istniejących od 1 stycznia 2007 r. przepisów Rozdziału 9a Działu III normujących jeden z aspektów obowiązku składania deklaracji, czyli dopuszczalność ich podpisywania przez pełnomocników zobowiązanych do tego podatników, płatników i inkasentów. Nowelizacja w tym zakresie dotyczy możliwości składania w formie dokumentu elektronicznego pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienia o odwołaniu tego pełnomocnictwa.

Nowelizacja ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U z 2015r. poz. 1649) wprowadzająca kompleksowe uregulowanie instytucji pełnomocnictwa w nowym Rozdziale 3a Działu IV Ordynacji podatkowej weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. jednakże regulacje w zakresie pełnomocnictwa ogólnego wejdą w życie dopiero z dniem 1 lipca 2016r.¹³, a wydłużony czas jest niezbędny do przygotowania infrastruktury informatycznej administracji podatkowej – Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych.

¹³ Zgodnie z art. 31 pkt 2 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U z 2015 r. poz. 1649) m.in. przeoisly art. 138d, art. 138i § 1, art. 138j § 1 pkt 1, art. 138k art. 146a wchodzą w życie z dniem 1 lipca 2016 r.

3. PEŁNOMOCNICTWO OGÓLNE

Umocowanie pełnomocnika ogólnego obejmuje działanie we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych i kontroli skarbowej. Udzielenie pełnomocnictwa ogólnego pozwoli umocowanemu pełnomocnikowi na prowadzenie i działanie w każdej sprawie danego podatnika przed organami podatkowymi i kontroli skarbowej. Z drugiej jednak strony to uniwersalne upoważnienie do reprezentacji przed administracją podatkową oznacza możliwość wszczęcie postępowania podatkowego względem podatnika poprzez doręczenie postanowienia o wszczęciu tego postępowania jego pełnomocnikowi ogólnemu.

W znowelizowanym stanie prawnym obowiązującym od 1 lipca 2016r. ustanowienie pełnomocnictwa ogólnego, a także zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu, co do zasady zgłasza mocodawca. Jednakże, jak wcześniej wskazano, art. 138d § 5 o.p. dopuszcza, by pełnomocnicy profesjonalni sami zgłaszali zarówno udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego, jak i jego zmianę, odwołanie lub wypowiedzenie – koniecznie ze wskazaniem daty zwolnienia z obowiązku reprezentacji. W przypadku osoby, która nie może się podpisać, pełnomocnictwo ogólne lub ww. zawiadomienia zgłasza jej opiekun, natomiast, gdy pełnomocnictwo ogólne zgłoszono ustnie do protokołu, wówczas zgłoszenia dokonuje organ podatkowy (art. 138d § 6 o.p.).

Ustanowienie pełnomocnika ogólnego zgłasza się nie właściwemu organowi podatkowemu, a ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych i to wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego według wzoru określonego przepisami wykonawczymi do art. 138j § 1 pkt 1 o.p. Zgłoszenie to może nastąpić także za pośrednictwem Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, jednakże ta forma przekazywania informacji o udzieleniu pełnomocnictwa ogólnego jest daleka od ideału. Ustawodawca, wykorzystując doświadczenie z poprzednich działań elektronicznej administracji i występujących licznych błędów systemowych, przewidział jednak wyjątkową możliwość odstąpienia od elektronicznej formy tego pełnomocnictwa w sytuacji, w której z uwagi na problemy techniczne niemożliwe jest złożenie dokumentu pełnomocnictwa (jego zmiany, odwołania lub wypowiedzenia) w tej formie. Wówczas dopuszczalne jest złożenie tego dokumentu w formie pisemnej – również według ustalonego wzoru (art. 138d § 3 o.p.).

Warto zwrócić uwagę, iż ustanowienie pełnomocnictwa ogólnego, a także zmiana, odwołanie lub jego wypowiedzenie wywiera skutek od dnia wpływu do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych, podczas gdy do pozostałych wymienionych rodzajów skutki prawne ustanowienia, zmiany bądź odwołania lub wypowiedzenia pełnomocnictwa istnieją od dnia zawiadomienia organu podatkowego.

Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych jest prowadzony przez ministra do spraw finansów publicznych i to on jest odpowiedzialny za publikację informacji o pełnomocnictwach ogólnych, jednakże dostęp do niego mają wyłącznie organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej (art. 138k o.p.). Dodatkowo w celu zapewnienia sprawnego funkcjonowania Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych minister ten może upoważnić do prowadzenia jego podległy mu organ.

Analizując przepisy regulujące instytucję pełnomocnictwa ogólnego na uwagę zasługuje, pewnie niezamierzony, brak unormowań w zakresie wypowiedzenia pełnomocnictwa ogólnego przez pełnomocnika niebędącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym. Pełnomocnicy profesjonalni uzyskali bowiem prawo do samodzielnego zgłaszania, tak ustanowienia, jak i zmian, wypowiedzenia i odwołania udzielonego im pełnomocnictwa, natomiast nieprofesjonalnego pełnomocnika zgłosić może jedynie mocodawca. W świetle znowelizowanych przepisów Ordynacji podatkowej pełnomocnikowi takiemu nie przysługuje wprost prawo do zgłaszania jakichkolwiek zmian w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych. Prawo do wypowiedzenia stosunku pełnomocnictwa ogólnego przez nieprofesjonalnego pełnomocnika, a w konsekwencji prawo do poinformowania o tym fakcie właściwego ministra ds. finansów publicznych prowadzącego Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych wynika jednak z norm prawa cywilnego. Oczywiście w przypadku pełnomocnika nieprofesjonalnego nie obowiązuje zasada dwutygodniowej reprezentacji, o którym mowa w art. 138i § 3 o.p.

Na gruncie znowelizowanej ustawy ostał się art. 138 § 1 i § 3 o.p. legitymujący organ podatkowy do wystąpienia do sądu powszechnego o ustanowienie kuratora dla osoby fizycznej niezdolnej do czynności prawnych lub nieobecnej oraz dla osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej niemogących prowadzić swoich spraw wskutek braku powołanych do tego organów. Organy podatkowe były bowiem zobligowane do wykazania, iż w sprawie wystąpiły przesłanki ustanowienia kuratora oraz wskazanie zakresu umocowania dla niego. Sąd

miał zatem prawo orzec, co do zasadności powołania kuratora, jednakże w kwestii ukształtowania granicy umocowania kuratora związany był zakresem wniosku złożonego przez organ.

Nowelizacja przepisów w zakresie pełnomocnictwa w art. 138d § 2 o.p. wprowadziła *ex lege* zakres umocowania kuratora. Zgodnie bowiem z tym przepisem „za pełnomocnika ogólnego strony w sprawach podatkowych uznaje się kuratora wyznaczonego przez sąd na wniosek organu podatkowego, o którym mowa w art. 138”. Kurator ustanowiony z wniosku w trybie art. 138 § 1 lub § 2 o.p. staje się zatem pełnomocnikiem ogólnym do spraw podatkowych, a w konsekwencji zbędne staje się wyznaczanie zakresu umocowania. Posiadanie przez wyznaczonego kuratora uprawnień i obowiązków pełnomocnika ogólnego oznacza, że posiada legitymację do wszystkich spraw podlegających właściwości organów podatkowych i kontroli skarbowej. W przypadku powołania kuratora na wniosek organu podatkowego, obowiązek „niezwłocznego” zgłoszenia do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych spoczywa na organie podatkowym, z którego wniosku kuratora ustanowiono (art. 138d § 8 o.p.).

4. PEŁNOMOCNICTWO SZCZEGÓLNE

Pełnomocnictwo szczególne, o którym stanowi art. 138e o.p. jest w istocie przeniesieniem rozwiązań obowiązujących do końca 2015 roku. Potwierdzenie tej tezy można znaleźć w poszczególnych elementach konstrukcji tej instytucji, a jednocześnie opisanym już wyżej przepisie przejściowym – art. 24 ustawy nowelizującej. Na mocy bowiem tego przepisu pełnomocnictwa dołączone do akt sprawy przed dniem 1 stycznia 2016 r. uznaje się za pełnomocnictwa szczególne w rozumieniu art. 138e o.p.

Pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. Może być ono udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone ustnie do protokołu. Ten rodzaj pełnomocnictwa umocowuje zatem pełnomocnika do działania w konkretnej, zindywidualizowanej sprawie podatkowej, wymagając jednocześnie każdorazowo do złożenia dokumentu pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy podatkowej. Ustawodawca pozostawił jednocześnie swobodę, co do formy zgłaszania, zmiany, odwołania czy wypowiedzenia umocowania, jednakże jednocześnie wskazał, iż pełnomocnictwo szczególne udzielone na piśmie oraz zawiadomienie o jego

zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu składa się do akt sprawy według wzoru określonego w przepisach wykonawczych do art. 138j § 1 pkt 2 o.p. – w oryginale lub notarialnie poświadczony odpis.

W celu wykazania swojego umocowania pełnomocnik może przedłożyć oryginał lub notarialnie poświadczony odpis pełnomocnictwa szczególnego w celu sporządzenia przez organ podatkowy jego urzędowego odpisu i dołączenia do akt sprawy, podobnie jak zawiadomienie o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa szczególnego – art. 138e § 4 o.p.

Niezwykle istotną sprawą jest moment, w którym pełnomocnictwo wywiera skutek prawny, o którym była już mowa w części dotyczącej pełnomocnictwa ogólnego. Zarówno ustanowienie, jak i zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa szczególnego wywiera skutek od dnia zawiadomienia organu podatkowego (138i § 2 o.p.). Pełnomocnictwo szczególne wywiera zatem skutek prawny w dniu wpływu pełnomocnictwa do siedziby organu, nie zaś nadanie w placówce pocztowej czy tym bardziej samo sporządzenie dokumentu.

W mojej ocenie aktualny jest dorobek doktryny oraz orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie uchylonego art. 137 § 3 o.p. (zdanie pierwsze) ze względu na duże podobieństwo aktualnych regulacji, a w szczególności znaczenia słów „akt sprawy”. Przykładem może być ustalenie momentu, w którym ustanowienie tego rodzaju pełnomocnika do postępowania podatkowego jest w ogóle możliwe. Za akta sprawy nie uznaje się dowolnego zbioru dokumentów dotyczących podatnika, lecz akta konkretnego postępowania: postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. W odniesieniu do pełnomocnictwa szczególnego aktualne w tym zakresie zachowują przykładowo następujące teza zawarta w wyroku NSA z 26 października 2000 r., SA/Sz 1161/99 czy z 24 października 2007 r., II FSK 1217/06:

z treści art. 137 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa jednoznacznie wynika, że dołączenie do akt oryginału lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa jest obowiązkiem pełnomocnika. Organ nie ma obowiązku podejmowania przeszukiwań i sprawdzania, czy ewentualnie innym organom zostało złożone pełnomocnictwo strony. Tym samym więc nie budzi wątpliwości, że strona (pełnomocnik) dla skutecznego działania pełnomocnika i spełnienia przez organ podatkowy obowiązku doręczenia mu pism w sprawie, powinna złożyć pełnomocnictwo do akt toczącego się postępowania podatkowego, ale nie przed jego wszczęciem¹⁴.

¹⁴ Zob. również wyrok NSA z 8 lipca 2009 r., II FSK 690/08 oraz z 10 listopada 2006 r., II FSK 1144/05, a także wyrok WSA w Warszawie z 2 lutego 2005 r., III SA/Wa 914/04.

- Złożenie pełnomocnictwa szczególnego będzie więc nieskuteczne, jeżeli:
- pełnomocnictwo szczególne nie zostało złożone do akt konkretnej sprawy,
 - pełnomocnictwo szczególne zostało złożone na etapie kontroli podatkowej czy czynności sprawdzających, ale dotyczy reprezentowania podatnika na etapie ewentualnego postępowania podatkowego rozpoczynanego po zakończeniu kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających,
 - pełnomocnictwo zostało złożone do akt innego postępowania podatkowego, chociażby swoim umocowaniem obejmowało reprezentowanie strony w tym postępowaniu.

W kontekście rozważań w zakresie pełnomocnictwa szczególnego na uwagę zasługuje brak skutecznego instrumentu prawnego, który zmusiłby pełnomocników do założenia konta na ePUAP i podania w pełnomocnictwie tego adresu, pomimo wyraźnego wskazania w art. 138c § 1 o.p. obowiązku podawania pełnomocnictwie adresu elektronicznego oraz wynikającego z art. 144 § 5 o.p. obowiązku doręczania pism pełnomocnikom profesjonalnym za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego.

Wątpliwości budzi bowiem możliwość zastosowania przez organy podatkowe w takim przypadku art. 169 § 1 o.p., ponieważ przepis ten reguluje tryb postępowania, jeżeli występują braki formalne podania. W przypadku niepodania adresu elektronicznego nie miałby także zastosowania art. 169 § 1a o.p., gdyż przepis ten nie dotyczy braku adresu elektronicznego. Brak adresu elektronicznego nie uniemożliwia bowiem kontaktu z pełnomocnikiem profesjonalnym, jeśli wskazał on adres do doręczeń i nie uniemożliwia nadania sprawie dalszego biegu, choć nie jest możliwe doręczenie w trybie art. 144 § 5 o.p. W mojej ocenie brak jest również podstaw do wezwania w trybie art. 155 o.p. Powołując się na zasadę zaufania, o której mowa w art. 121 Ordynacji podatkowej taki przypadek może być potraktowany jako problem techniczny uniemożliwiający doręczenie pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej, który pozwala na doręczenie pisma w sposób określony w art. 144 § 3 Ordynacji podatkowej, tj. m. in. za pośrednictwem operatora pocztowego.

Pełnomocnictwa szczególne, w których pomimo ustawowego obowiązku nie wskazano adresu elektronicznego i z tego powodu są wadliwe nie mogą być pomijane. Organy podatkowe nie powinny kwestionować skuteczności tych pełnomocnictw i traktować ich tak jak pełnomocnictw

zawierających nieuzupełnione braki formalne (np. brak podpisu mocodawcy), które uniemożliwiają załatwienie sprawy. Pominięcie pełnomocnictwa bez adresu elektronicznego byłoby możliwe tylko w przypadku istnienia przepisu, który wprost przewidywałby taki skutek.

5. PEŁNOMOCNICTWO DO DORĘCZEŃ

Stosownie do przepisu art. 138f o.p., gdy strona nie ustanawia pełnomocnika ogólnego lub szczególnego, ma obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń w kraju, gdy:

- zmienia adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej;
- nie ma miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej i składa w kraju wniosek o wszczęcie postępowania lub w kraju doręczono jej postanowienie o wszczęciu postępowania.

Analizując treść przepisów regulujących instytucję pełnomocnictwa do doręczeń należy wskazać, iż dotyczą one wyłącznie sytuacji, gdy postępowanie podatkowe zostało już wszczęte, co bezpośrednio wynika z brzmienia art. 138f §1 pkt 2 o.p. Ponadto przepis posługuje się określeniem „strona”, a uzależniając obowiązek ustanowienia tego rodzaju pełnomocnika od wystąpienia w sprawie m. in. pełnomocnika szczególnego wskazuje, że chodzi o postępowanie, któremu nadano już bieg procesowy. Pełnomocnika do doręczeń nie ustanawia się, gdy doręczenia następują za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W razie niedopełnienia przez stronę obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń, pismo uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem w kraju, a organ podatkowy pozostawia pismo w aktach sprawy.

Pełnomocnictwo do doręczeń może być udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone ustnie do protokołu, zaś zarówno jego ustanowienie, zmiana, odwołanie lub wypowiedzenie wywiera skutek z dniem zawiadomienia organu. Powyższe wynika z art. 138f §4 o.p. zgodnie, z którym do pełnomocnictwa do doręczeń stosuje się przepisy dotyczące pełnomocnictwa szczególnego. Zawiadomienie to składa się do akt sprawy według wzoru określonego w przepisach wykonawczych do art. 138j §1 pkt 2 o.p. – w oryginale lub notarialnie poświadczony odpis (art. 138e §3 o.p.).

Nowe regulacje wiążą obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń ze zmianą adresu bez jakiegokolwiek przedziału czasowego, co jest istotną różnicą w porównaniu do poprzednich przepisów. Do końca

2015 roku kwestia ta była normowana przepisem art. 147, który opierał swoją konstrukcję na sformułowaniu „wyjazd za granicę”, a w konsekwencji oznaczało to również terytorium krajów członkowskich Unii Europejskiej. Przepis ten ustanawiał również dwumiesięczny okres tego wyjazdu, jako minimalny do obowiązku ustanowienia tego rodzaju pełnomocnika. Nowelizacja ustawy zrównała również adres krajowy z adresem w jednym z krajów członkowskich Unii Europejskiej.

6. TYMCZASOWE PEŁNOMOCNICTWO SZCZEGÓLNE

Odrębną kwestią jest ustanowienie szczególnej instytucji tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Nowelizacja Ordynacji podatkowej pozostawiła bowiem w mocy przepis art. 138 o.p., który legitymuje organ podatkowy do wystąpienia do sądu powszechnego o ustanowienie kuratora dla osoby fizycznej niezdolnej do czynności prawnej lub nieobecnej oraz dla osoby prawnej (jednostki organizacyjnej) niezdolnej do prowadzenia swoich spraw z uwagi na bark reprezentujących ją organów. Kurator ustanowiony w tym trybie z mocy prawa staje się pełnomocnikiem ogólnym do spraw podatkowych podmiotu, dla którego został powołany.

Jednocześnie ustawa nowelizująca uchyliła art. 138 §2 o.p., który do czasu wyznaczenia kuratora dla nieobecnej osoby fizycznej pozwalał powołać przedstawiciela do czynności doraźnych – w przypadku, gdy w sprawie pojawiła się konieczność podjęcia czynności niecierpiących zwłoki. Podkreślenia wymaga, iż ustawodawca wprowadził jednak szereg rozszerzonych regulacji w przepisach art. 138l §1 o.p. oraz art. 138m §1 o.p., na mocy których organ – do czasu wyznaczenia kuratora – w pewnych sytuacjach może powołać tymczasowego pełnomocnika szczególnego zarówno dla osoby fizycznej, jak i osoby prawnej (do czasu nowelizacji ta kwestia nie była regulowana).

Przepis art. 138l §1 o.p. stanowi natomiast, iż

w sprawie niecierpiącej zwłoki organ podatkowy wyznacza dla osoby nieobecnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego, upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej.

Ustawodawca wprowadził zatem nową instytucję „tymczasowego pełnomocnika szczególnego” w zamian funkcjonującego do końca 2015 r. przedstawiciela do czynności doraźnych, co wobec braku przepisów doprecyzowujących pozwala odgadnąć charakter (zakres) jego umocowania.

W praktycznym ujęciu oznacza to, iż organ, który oczekuje ustanowienia przez sąd kuratora dla nieobecnej osoby fizycznej, może wyznaczyć do konkretnej sprawy osobę reprezentującą tę osobę na prawach i obowiązkach pełnomocnika szczególnego – do czasu orzeczenia sądu w przedmiocie ustanowienia kuratora. Dodatkowo należy wskazać, iż tymczasowego pełnomocnika szczególnego nie można powołać w odniesieniu do osoby fizycznej niezdolnej do czynności prawnych.

Odnośnie osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej sytuacja jest analogiczna – za wyjątkiem przesłanek ustanowienia tymczasowego pełnomocnika szczególnego. W myśl art. 138m § 1 o.p. pełnomocnika takiego można powołać w przypadku niemożności wszczęcia lub prowadzenia postępowania z powodu braku powołanych do tego organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw. Podkreślenia wymaga jednak brzmienie art. 151a o.p., zgodnie, z którym jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo doręcza się osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, także wtedy, gdy reprezentacja ma charakter łączny z innymi osobami.

W razie niemożności ustalenia adresu osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia. W praktyce powyższe oznacza, iż instytucja tymczasowego pełnomocnika szczególnego odnośnie osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemającą osobowości prawnej będzie stosowana niezmiernie rzadko.

Znowelizowane przepisy wskazują, kto może być powołany na tymczasowego pełnomocnika szczególnego, w odróżnieniu od stanu prawnego obowiązującego do końca 2015 r. Dla osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej w charakterze tymczasowego pełnomocnika szczególnego ustanowić można jedynie adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego (również wyznaczonych w trybie art. 138n o.p.).

Dla nieobecnej osoby fizycznej pełnomocnikiem tym może być w pierwszej kolejności wyznaczony przez organ podatkowy członek rodziny osoby nieobecnej, ale jedynie, jeżeli wyrazi na to zgodę, a w przypadku braku takiej zgody adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy

wyznaczony w trybie art. 138n § 1 lub 2 o.p. Brzmienie tego przepisu nie pozostawia wątpliwości, iż ewentualne zwrócenie się do członka rodziny o zgodę na powołanie w charakterze tymczasowego pełnomocnika szczególnego będzie należało do uznaniu organu podatkowego. W przypadku odmowy, braku informacji o członkach rodziny osoby nieobecnej lub zaniechania przez organ inicjatywy w tym zakresie, tego rodzaju pełnomocnikiem może zostać jedynie pełnomocnik profesjonalny.

Tryb i zasady wyznaczania pełnomocnika profesjonalnego, jako tymczasowego pełnomocnika szczególnego, do którego odsyłają przepisy zarówno art. 138l i art. 138m o.p., reguluje art. 138n o.p.. Organ podatkowy zwraca się do Krajowej Rady Doradców Podatkowych o wyznaczenie doradcy podatkowego, jako tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Jeżeli doradca podatkowy ustanowiony w ten sposób ma podjąć czynności poza siedzibą organu podatkowego, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, na wniosek ustanowionego doradcy podatkowego, wyznaczy w razie potrzeby doradcę podatkowego z innej miejscowości.

Analogiczne zasady i tryb stosuje się przy wyznaczaniu adwokata lub radcy prawnego, jako tymczasowego pełnomocnika szczególnego. W tym przypadku organ podatkowy zwraca się do odpowiedniej okręgowej rady adwokackiej lub okręgowej izby radców prawnych właściwej dla siedziby organu podatkowego. Jeżeli adwokat lub radca prawny ustanowiony w ten sposób ma podjąć czynności poza siedzibą organu podatkowego Naczelna Rada Adwokacka lub Krajowa Rada Radców Prawnych, na wniosek ustanowionego adwokata lub radcy prawnego, wyznaczy w razie potrzeby adwokata lub radcę prawnego z innej miejscowości. Do ustalenia wynagrodzenia oraz kosztów adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego, wyznaczonego tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym, stosuje się odpowiednio przepisy o kosztach pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu, wydane na podstawie art. 41b ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym.

7. WZORY PEŁNOMOCNICTWA

Tak istotne zmiany zasad i zakresu umocowania pełnomocnika spowodowały konieczność określenia wzorów pełnomocnictwa w celu ułatwienia i uproszczenia zgłaszania pełnomocnictwa. Na podstawie art. 138j §1 pkt 2 o.p. Minister Finansów wydał rozporządzenie z 28 grudnia 2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictwa szczególnego i pełnomocnictwa do

doręczeń oraz wzorów zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych pełnomocnictw¹⁵, w którym określił następujące wzory:

- PPD-1 Pełnomocnictwo do doręczeń;
- PPS-1 Pełnomocnictwo szczególne;
- OPD-1 Zawiadomienie o zmianie/odwołaniu/wypowiedzeniu pełnomocnictwa do doręczeń;
- OPS-1 Zawiadomienie o zmianie/odwołaniu/wypowiedzeniu pełnomocnictwa szczególnego.

Przed wejściem w życie przepisów w zakresie pełnomocnictwa ogólnego, które wchodzi w życie 1 lipca 2016r. stosownie do art. 138j §1 pkt 1 o.p. niezbędne jest jeszcze wydanie stosownego rozporządzenia przez Ministra Finansów określającego wzór pełnomocnictwa ogólnego i wzór zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa.

Dodatkowo należy wskazać, iż na mocy delegacji ustawowej wskazanej w art. 138j §2 o.p. rozporządzeniem z 28 grudnia 2015 r. Minister Finansów określił sposób przesyłania, w formie dokumentu elektronicznego, pełnomocnictwa ogólnego, pełnomocnictwa szczególnego oraz pełnomocnictwa do doręczeń¹⁶.

Opracowane wzory zawierają wszystkie elementy wskazane w przepisach Ordynacji podatkowej i z całą pewnością stanowią ułatwienie zarówno dla pełnomocników jak i organów podatkowych. Złożenie pełnomocnictwa na jednym z wymienionych powyżej formularzy nie jest jednak konieczne pod warunkiem, że złożone bez zastosowania urzędowego formularza pełnomocnictwo będzie zawierało wszystkie elementy określone w Ordynacji podatkowej. W mojej ocenie powyższe stanowisko ma również zastosowanie do złożonych w formie papierowej pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji o czym w dalszej części.

8. OPŁATA SKARBOWA

W kontekście tak istotnych zmian w zakresie pełnomocnictwa ogólnego nie sposób nie wspomnieć o braku opłaty skarbowej od tych pełnomocnictw. Powyższe wynika bezpośrednio z brzmienia art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006r. o opłacie skarbowej¹⁷, zgodnie, z którym,

¹⁵ Dz.U z 2015 roku poz. 2330.

¹⁶ Dz.U z 2015 roku poz. 2290.

¹⁷ Tekst jednolity: Dz.U z 2015 r. poz. 783.

opłacie skarbowej podlega złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii – w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym.

Przepis ten stanowi jednak tylko o dokumencie w formie papierowej, a w konsekwencji pełnomocnictwa ogólne funkcjonujące wyłącznie w formie elektronicznej nie podlegają opłacie skarbowej. Ponadto nowelizacją ustawy Ordynacja podatkowa z 10 września 2015 r. w załączniku do ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej w „Wykazie przedmiotów opłaty skarbowej, stawki tej opłaty oraz zwolnienia” w kolumnie „zwolnienia” w części IV w kolumnie 4 dodano pkt 6, a w konsekwencji zwolnieniu podlega dziś

dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa oraz jego odpis, wypis lub kopia, jeżeli dotyczy pełnomocnictwa ogólnego w rozumieniu ustawy (...) Ordynacja podatkowa (...).

Tym samym nie ulega wątpliwości, że także w przypadku wystąpienia problemów technicznych umożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego w zwykłej formie pisemnej, również to pełnomocnictwo nie będzie podlegało opłacie skarbowej.

W przypadku natomiast złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa szczególnego oraz pełnomocnictwa do doręczeń istnieje obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej. Do każdego dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub jego odpisu składanego w organie administracji publicznej, w tym w organach podatkowych, powinien być dołączony dowód zapłaty opłaty skarbowej, zgodnie z brzmieniem § 3 rozporządzenia ministra finansów z dnia 28 września 2007 r. w sprawie zapłaty opłaty skarbowej¹⁸. Stosownie bowiem do art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej opłacie tej podlega złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii – w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym¹⁹.

¹⁸ (Dz.U. Nr 187, poz. 1330)

¹⁹ Por. odpowiedź z dnia 30 maja 2011 r. na interpelację poselską nr 22383 posła Stanisława Steca w sprawie pełnomocnictw do składania wniosków o wydanie zaświadczenia.

9. PEŁNOMOCNICTWO DO PODPISYWANIA DEKLARACJI

Analizując przepisy nowego Rozdziału 3a Działu IV o.p., szczególnie w zakresie pełnomocnictwa ogólnego nie sposób pominąć istniejących od 1 stycznia 2007 przepisów Rozdziału 9a Działu III normujących jeden z aspektów obowiązku składania deklaracji, czyli dopuszczalność ich podpisywania przez pełnomocników zobowiązanych do tego podatników, płatników i inkasentów. Nowe przepisy w tym zakresie dotyczą możliwości składania w formie dokumentu elektronicznego pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienia o odwołaniu tego pełnomocnictwa.

Nowelizacja w tym zakresie ściśle związana była z wprowadzeniem nowej instytucji pełnomocnictwa ogólnego oraz składania tych pełnomocnictw ministrowi do spraw finansów publicznych w formie dokumentu elektronicznego. Celem było skupienie w jednej, centralnej bazie danych informacji dotyczących wszelkich pełnomocnictw do podpisywania deklaracji.

Na podstawie art. 80a § 5 Minister Finansów wydał Rozporządzenie z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictw do podpisywania deklaracji oraz wzorów zawiadomień o zmianie lub odwołaniu tych pełnomocnictw²⁰, w którym określił następujące wzory:

- UPL-1 Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej,
- UPL-1P Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej w postaci papierowej,
- OPL-1 Zawiadomienie o zmianie lub odwołaniu pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej,
- OPL-1P Zawiadomienie o zmianie lub odwołaniu pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji składanej w postaci papierowej.

Wzór pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji, podobnie jak w przypadku wzoru pełnomocnictwa szczególnego został określony w celu ułatwienia i uproszczenia zgłaszania pełnomocnictwa. Opracowany wzór zawiera wszystkie elementy wskazane w przepisach Ordynacji podatkowej, jednakże w tym przypadku wątpliwa jest możliwość składania tego rodzaju pełnomocnictwa w zwykłym piśmie, nawet, gdy będzie zawierało wszystkie elementy określone w przepisach.

Za bezwzględnym wymogiem złożenia pełnomocnictwa na odpowiednim formularzu UPL przemawia bowiem cel stworzenia centralnej

²⁰ Dz.U z 2015 roku poz. 2337.

bazy danych (wraz z pełnomocnictwami ogólnymi), która zawierałaby informacje dotyczące wszelkich pełnomocnictw do podpisywania deklaracji. Powyższe nie wynika jednak jednoznacznie z przepisów art. 80a – 80b o.p.

10. WNIOSKI KOŃCOWE

Konkludując powyższe rozważania, kompleksowe uregulowanie instytucji pełnomocnictwa w nowym Rozdziale 3a Działu IV Ordynacji podatkowej wprowadzone ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw wypełnia lukę ogólnego prawa podatkowego istniejącą od samego początku jej obowiązywania. Tak ukształtowana instytucja pełnomocnictwa jest wyrazem nowoczesnej i dojrzałej kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego, chociaż po pewnym czasie funkcjonowania z całą pewnością będzie wymagała korekty i reakcji na dostrzeżone wady obecnych regulacji. To podstawowe zadanie Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, ale również Ministra Finansów, jako organ odpowiedzialny za prawidłowe funkcjonowanie tej instytucji. Przed Ministrem Finansów nie lada wyzwanie stworzenia dobrze funkcjonującej bazy danych zawierających informacje o pełnomocnictwach ogólnych oraz do podpisywania deklaracji, co jest niezbędnym elementem profesjonalnej i sprawnej administracji podatkowej.

SUMMARY

THE POWER OF ATTORNEY IN TAX ORDINANCE – NEW REGULATIONS

Openness of existing legislation concerning power of attorney forced the need to use judicial decisions and commentaries in the process of its application, which is particularly troublesome for the protection of taxpayers' rights and the need to maintain the balance between public interest and the interests of the taxpayer. Comprehensive regulation of this institution introduced by the Act of 10 September 2015 is of fundamental importance for acting on someone else's behalf in the sphere of legal relations, to which the Tax Ordinance applies and is an expression of a modern codification of the general tax law.

In addition to the special (specific) power of attorney authorizing to act in a given case, which reflects existing regulations, the legislator introduced the institution of

a general power of attorney, which is based on existing case law and has functioned for a long time in practice. Flawlessly functioning database containing information on general PoAa, on the one hand is an essential element of professional and efficient tax administration, on the other facilitation for professional representatives.

The last type of power of attorney recently implemented to the Tax Ordinance is a power of attorney for the delivery, the establishment of which is the responsibility of the party of the proceedings in certain situations specified in the law.

Those regulations are effective from 1 January 2016 while some provisions on the general power of attorney entered into force on 1 July 2016.