

Aleksandra KRAJEWSKA*

 <https://orcid.org/0000-0003-4975-7162>

Ireneusz NOWAK**

 <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

TYMCZASOWY PEŁNOMOCNIK SZCZEGÓLNY W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Abstrakt

Przedmiot badań: Przedmiotem badań jest instytucja tymczasowego pełnomocnika szczególnego, ustanawianego w postępowaniu podatkowym na zasadach przewidzianych w art. 1381–138n Ordynacji podatkowej (w szczególności zakres i przesłanki jego umocowania, tryb wyznaczania oraz funkcjonowanie tymczasowych pełnomocników szczególnych, będących przedstawicielami zawodów zaufania publicznego w Polsce w latach 2017–2021).

Cel badawczy: Celem badawczym jest ustalenie *ratio legis* instytucji tymczasowego pełnomocnika szczególnego oraz jego roli i „kompetencji” w postępowaniu podatkowym, jak również ocena funkcjonowania tej instytucji w Polsce w latach 2017–2021, z wykorzystaniem badań empirycznych.

Metoda badawcza: W pracy wykorzystano co do zasady metodę teoretycznoprawną i dogmatycznoprawną (polegające na analizie uregulowań prawnych zawartych w Ordynacji podatkowej, a także komentarzy, monografii, artykułów oraz orzecznictwa sądów administracyjnych). Ponadto, dokonano interpretacji zgromadzonego materiału empirycznego, pozyskanego od organów samorządów zawodowych (doradców podatkowych, adwokatów oraz radców prawnych).

Wyniki: Instytucję tymczasowego pełnomocnika szczególnego, pomimo zaledwie kilku lat funkcjonowania i tymczasowego charakteru, uznać należy za istotną i potrzebną, ponieważ stanowi ona gwarancję należytej reprezentacji osób nieobecnych, co jest przejawem zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Liczba zawodowych tymczasowych pełnomocników szczególnych w latach 2017–2021 systematycznie rosła, co należy ocenić pozytywnie. Najliczniejszą grupę w tym zakresie stanowili w badanych latach radcy prawni. Można założyć, że zaobserwowana tendencja wzrostowa zostanie utrzymana.

Słowa kluczowe: postępowanie podatkowe, pełnomocnictwo, pełnomocnictwo szczególne, tymczasowy pełnomocnik, osoba nieobecna.

* Dr, adiunkt, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego; e-mail: akrajewska@wpia.uni.lodz.pl

** Dr, adiunkt, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego; e-mail: inowak@wpia.uni.lodz.pl

1. Wstęp

Zgodnie z unormowaniami zawartymi w Rozdziale 3a Ordynacji podatkowej¹, strona w toku postępowania podatkowego może działać przez pełnomocnika (o ile charakter czynności nie wymaga jej osobistego działania). Pełnomocnictwo może w tym zakresie przybrać jedną z trzech form: pełnomocnictwa ogólnego, szczególnego i do doręczeń². W wyjątkowych przypadkach przepisy umożliwiają wyznaczenie w postępowaniu podatkowym kuratora – w myśl art. 138 § 1 i 3 O.p. organ podatkowy występuje do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla nieobecnej osoby fizycznej (jeżeli kurator nie został już wyznaczony) bądź dla osoby prawnej³ (jeżeli nie może ona prowadzić swoich praw wskutek braku powołanych do tego organów). Jednakże w szczególnych okolicznościach Ordynacja podatkowa przewiduje także możliwość ustanowienia tymczasowego pełnomocnika szczególnego, którego zadaniem jest reprezentacja podmiotu do momentu wyznaczenia kuratora, przez co umożliwia prowadzenie procedury podatkowej „w przypadku braku kontaktu ze stroną, przy zapewnieniu osobie nieobecnej profesjonalnej reprezentacji”⁴.

Instytucja tymczasowego pełnomocnika szczególnego obowiązuje od sześciu lat (weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.⁵). W uzasadnieniu projektu ustawy – o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z projektami aktów wykonawczych trafnie podniesiono, że „coraz częściej zdarzają się sytuacje, gdy podatnika należy uznać za osobę nieobecną. W takich sytuacjach organy podatkowe powinny dysponować instrumentami prawnymi pozwalającymi na podejmowanie działań wobec podatników. Mając powyższe na uwadze, w miejsce przedstawiciela dla osoby nieobecnej, proponuje się wprowadzić instytucję tymczasowego pełnomocnika. [...] Proponowane rozwiązanie zapewni organowi podatkowemu możliwość wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku braku kontaktu za stroną, przy jednoczesnym

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), dalej: O.p.

² Formy te różnią się przesłankami i sposobem udzielenia, a także zakresem umocowania.

³ Ilekroć w artykule jest mowa o osobach prawnych, rozumie się przez to także jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej.

⁴ **K. Ignaczak-Jaworska**, *Komentarz do art. 138l o.p.*, w: **H. Dzwonkowski** (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.

⁵ Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r., poz. 1649, art. 1); zob. także **M. Łoboda**, **D. Strzelec**, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, LEX/el.

zagwarantowaniu reprezentacji przez członka rodziny lub profesjonalnej reprezentacji [...] w trakcie postępowania podatkowego w czasie jej nieobecności i właściwej ochrony jej interesów”⁶.

Celem publikacji jest ustalenie *ratio legis* instytucji tymczasowego pełnomocnika szczególnego wraz z zakresem jego umocowania oraz przesłankami i trybem jego wyznaczania (zarówno w przypadku reprezentacji osób fizycznych, jak i prawnych). Ponadto, na podstawie materiału empirycznego, uzyskanego od okręgowych rad adwokackich, okręgowych izb radców prawnych oraz Krajowej Izby Doradców Podatkowych, dokonano oceny funkcjonowania powyższej instytucji w latach 2017–2021.

Wyniki prowadzonych badań, przy wykorzystaniu metody teoretyczno-prawnej, dogmatycznoprawnej i uzupełniająco empirycznej, mają potwierdzić tezę, że instytucja tymczasowego pełnomocnika szczególnego ma kluczowe znaczenie z punktu widzenia właściwej ochrony praw strony w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym, a w szczególności realizacji zasady czynnego jej udziału⁷.

2. Tymczasowy pełnomocnik szczególny osoby fizycznej – zakres umocowania

W myśl art. 138l § 1 O.p. w sprawie niecierpiącej zwłoki organ podatkowy wyznacza dla osoby nieobecnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego, upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia przez sąd kuratora. Jest to jednostronna czynność organu prowadzącego szczególne postępowanie administracyjne – *sui generis* akt podatkowy, na podstawie którego zostaje nawiązany stosunek prawny między organem a tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym zobligowanym do przyjęcia zastępstwa prawnego i podejmowania czynności mieszczących się w jego zakresie, do czasu wyznaczenia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej⁸.

⁶ Druk nr 3462 Sejmu RP VII kadencji z dnia 2 czerwca 2015 r., s. 81–83, <https://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=3462>; stan na 10.10.2022 r.

⁷ „Proponowane rozwiązanie zapewni organowi podatkowemu możliwość wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku braku kontaktu ze stroną, przy jednoczesnym zagwarantowaniu reprezentacji przez członka rodziny lub profesjonalnej reprezentacji (przez doradcę podatkowego, radcę prawnego lub adwokata) w trakcie postępowania podatkowego w czasie jej nieobecności i właściwej ochrony jej interesów” – L. Etel (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 156.

⁸ Por. A. Matan, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, w: G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2010, LEX/el.

Nie ulega wątpliwości, że ustanowienie tymczasowego pełnomocnika szczególnego dla osoby nieobecnej w trybie art. 138l § 1 O.p. nie zwalnia organu podatkowego od obowiązku wystąpienia do sądu z wnioskiem o ustanowienie kuratora (jest to bowiem odstępstwo od zasady wyrażonej w art. 138 O.p., zgodnie z którym dla osoby nieobecnej powinien zostać ustanowiony przez sąd kurator). Oznacza to, że instytucja tymczasowego pełnomocnika szczególnego dla osoby nieobecnej uregulowana w art. 138l §1 O.p. ma zatem charakter wyjątkowy i tylko w sytuacjach „ostatecznych” (niecierpiących zwłoki) powinno dochodzić do jego ustanowienia na podstawie powyższego przepisu⁹.

Przepis art. 138l § 1 O.p. *expressis verbis* wskazuje, że „zakres umocowania tymczasowego pełnomocnika szczególnego ograniczony jest do działania na rzecz reprezentowanej strony przed organem podatkowym i to do czasu wyznaczenia przez sąd kuratora”¹⁰. Przyjęcie odmiennego poglądu prowadziłoby do nieuzasadnionego „zrównania” kuratora z tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym, ponieważ pełnomocnictwo udzielane jest wyłącznie do czasu wyznaczenia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej, zgodnie z art. 138 O.p. Innymi słowy, „zadania tymczasowego pełnomocnika szczególnego mogą być więc podejmowane w bardzo ograniczonym horyzoncie czasowym – od momentu stwierdzenia, że strona jest nieobecna, do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd [...]”¹¹, a za kluczowy należy w tym zakresie uznać moment uprawomocnienia się postanowienia sądu o wyznaczeniu kuratora¹².

Biorąc pod uwagę zakres czasowy umocowania tymczasowego pełnomocnika szczególnego w kontekście momentu zakończenia postępowania podatkowego, możliwe są dwa „scenariusze”. Po pierwsze, wyznaczenie kuratora przed zakończeniem postępowania przed organem podatkowym – wówczas „uprawnienie pełnomocnika szczególnego do reprezentacji strony wygasa”¹³. Po drugie, dochodzi do zakończenia postępowania podatkowego w sprawie, w której wyznaczony został tymczasowy pełnomocnik szczególny, zaś sąd nie wyznaczył kuratora. W piśmiennictwie uznano, że sytuacja taka jest dopuszczalna, przywołując w tym zakresie kilka argumentów. „Po pierwsze, dlatego że

⁹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 października 2013 r., sygn. II SA/Kr 1003/13, CBOSA.

¹⁰ Postanowienie WSA w Krakowie z dnia 25 marca 2021 r., sygn. I SA/Kr 804/20, CBOSA.

¹¹ **B. Rodak**, *Komentarz do art. 138l o.p.*, w: **A. Mariański** (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.

¹² Nie jest w tym zakresie kluczowy moment zgłoszenia tego faktu do Szefa KAS dokonywanego na podstawie art. 138d § 8 O.p. – **W. Stachurski**, *Komentarz do art. 138l o.p.*, w: **L. Etel** (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz, Tom II, Procedury podatkowe. Art. 120–344*, Warszawa 2022, LEX/el.

¹³ Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 29 kwietnia 2021 r., sygn. I SA/Gl 1679/20, CBOSA.

tymczasowy pełnomocnik szczególny jest uprawniony do podejmowania każdej czynności w sprawie. Po drugie, każda czynność procesowa podjęta przez tymczasowego pełnomocnika szczególnego lub wobec niego jest w pełni skuteczna i nie wymaga potwierdzenia przez kuratora. Po trzecie, zasada szybkości postępowania nakazuje, aby organ działał w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia (art. 125 § 1 O.p.). Wyznaczenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego ma służyć realizacji tej zasady. Po czwarte, wystąpienie przez organ do sądu powszechnego w trybie art. 138 § 1 O.p. z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby nieobecnej nie wstrzymuje biegu sprawy. [...] Jeżeli zatem zebrany w sprawie materiał dowodowy pozwala organowi na wydanie rozstrzygnięcia, a sąd do tego momentu nie wyznaczył dla osoby nieobecnej kuratora, organ może to rozstrzygnięcie wydać i doręczyć wyznaczonemu w sprawie tymczasowemu pełnomocnikowi szczególnemu. Jeżeli jest to rozstrzygnięcie wydane w pierwszej instancji, ustanowiony przez sąd kurator, jako pełnomocnik ogólny (art. 138d § 2 O.p.), będzie miał możliwość reprezentowania osoby nieobecnej w postępowaniu prowadzonym w drugiej instancji, a także w ewentualnych trybach nadzwyczajnych¹⁴.

Analizując zakres umocowania tymczasowego pełnomocnika szczególnego, wskazać należy, że w powyższych ramach czasowych tymczasowy pełnomocnik szczególny może podejmować działania w pełnym zakresie i nie jest on „w żaden sposób ograniczony w zdolności postulacyjnej”¹⁵. Trzeba jednak pamiętać o art. 138e § 1 O.p. regulującym „obszar” obowiązków „tradycyjnego” pełnomocnika szczególnego (wyznaczanego w sytuacjach, w których nie mamy do czynienia z osobą nieobecną oraz sprawą niecierpiącą zwłoki), zgodnie z którym pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie, należącej do właściwości organu podatkowego. Regulacja ta jednoznacznie wskazuje, że „zakres umocowania tymczasowego pełnomocnika szczególnego ograniczony jest do działania przed organem podatkowym”¹⁶. Inaczej rzecz ujmując, normę prawną zawartą w art. 138e § 1 O.p. można interpretować w sposób niedający tymczasowemu pełnomocnikowi szczególnemu prawa do sporządzenia i złożenia skargi do sądu administracyjnego¹⁷.

¹⁴ W. Stachurski, *Komentarz do art. 138l o.p. ...*, LEX/el.

¹⁵ B. Rodak, *Komentarz do art. 138l o.p. ...*, Legalis/el.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2018 r., I GSK 2237/18, CBOSA.

¹⁷ *Ibidem*.

3. Przesłanki ustanowienia tymczasowego pełnomocnika szczególnego dla osoby fizycznej

Tymczasowy pełnomocnik szczególny może zostać wyznaczony na zasadach przewidzianych w art. 138l § 1 O.p. wyłącznie w określonych ustawowo sytuacjach, w przypadku kumulatywnego spełnienia następujących przesłanek¹⁸: Po pierwsze, osoba fizyczna będąca „koniecznym” uczestnikiem postępowania jest nieobecna. Jednakże art. 138 § 1 O.p. nakłada na organ podatkowy, będący gospodarzem postępowania podatkowego, obowiązek zapewnienia stronie prawidłowej reprezentacji¹⁹. Przepis art. 138 § 1 O.p. z uwagi na jego umiejscowienie (w rozdziale 3 zatytułowanym *Strona*) odnosić należy nie tylko do strony postępowania podatkowego, ale także do potencjalnych podmiotów, czyli osób fizycznych oraz prawnych, „w stosunku do których organ podatkowy zamierza dopiero podjąć określone czynności w celu wszczęcia postępowania [...]”²⁰, jak również do innych „koniecznych” uczestników postępowania podatkowego²¹. Przesłanka ta dotyczy sytuacji, „w której wiadomo, że osoba fizyczna jest stroną postępowania czy jego uczestnikiem, ale nie można jej wezwać do udziału z powodu nieobecności”²². Za osobę nieobecną uznać należy osobę fizyczną nieposiadającą miejsca zamieszkania w rozumieniu art. 25 Kodeksu cywilnego²³, „przebywającą poza miejscem zamieszkania lub której miejsce pobytu nie jest znane”²⁴. Nieobecność w kontekście analizowanej przesłanki odróżnić trzeba od nieobecności incydentalnej w rozumieniu art. 149 O.p.²⁵ Podkreślić zatem należy, że „częste wyjazdy służbowe i związana z tym nieobecność w miejscu zamieszkania nie stanowią wystarczającej argumentacji dla uznania”, że mamy

¹⁸ M. Kalinowski, M. Masternak, *Pełnomocnictwo w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym po zmianach ordynacji podatkowej*, Przegląd Podatkowy 2016/3, s. 17–24.

¹⁹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*, w: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX/el.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 138l o.p.*, w: B. Adamiak et al., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2017, s. 876–877.

²² *Ibidem*.

²³ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.), dalej: „k.c.” Zgodnie z art. 25 k.c. miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu.

²⁴ I. Nowak, J. Mikołajczyk, *Kurator osoby fizycznej w postępowaniu podatkowym w świetle art. 138 § 1 Ordynacji podatkowej*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2020/3, s. 57–83, za: P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*, w: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*, LEX/el.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 18 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2289/15, CBOSA.

do czynienia z osobą nieobecną w rozumieniu art. 138l O.p.²⁶ Warto w tym miejscu dodać, że w toku postępowania może dojść do sytuacji, w której organ podatkowy ustanowi tymczasowego pełnomocnika szczególnego, zwróci się do sądu o ustanowienie kuratora dla osoby nieobecnej, po czym dojdzie do „ujawnienia się” tej osoby (np. poprzez powzięcie przez organ informacji, gdzie dana osoba przebywa). Należy przychylić się do prezentowanego w piśmiennictwie stanowiska, zgodnie z którym „takiej osobie organ podatkowy powinien udzielić wszelkich informacji o stanie sprawy, a w szczególności co do osoby pełnomocnika szczególnego lub kuratora. W takim wypadku także udzielone przez organ umocowanie dla pełnomocnika szczególnego wygasa, chyba że strona udzieli mu pełnomocnictwa do dalszego działania w sprawie”²⁷.

Po drugie, sprawa jest niecierpiąca zwłoki. Zgodnie z definicją słownikową za sprawę „niecierpiącą zwłoki” rozumieć należy sprawę wymagającą natychmiastowego zajęcia się nią²⁸. Pojęcie to nie doczekało się jednak ustawowej definicji legalnej, a zatem „wobec użycia przez ustawodawcę pojęcia niedookreślonego ocena, czy zachodzi sytuacja niecierpiąca zwłoki, należeć będzie do organu prowadzącego postępowanie”²⁹. Jednakże „wyznaczenie pełnomocnika w sytuacji, gdy nie zachodzi ta przesłanka, powoduje, że dokonane przez niego czynności mogą zostać uznane za nieskuteczne”³⁰. Oznacza to, że „przypadek podejmowania czynności niecierpiącej zwłoki może wynikać z okoliczności faktycznych, jak i prawnych”³¹, zarówno dla strony postępowania, jak i interesu publicznego³².

Za niecierpiącą zwłoki może być w szczególności uznana „sprawa, w której zachodzi ryzyko przedawnienia prawa do wymiaru zobowiązania podatkowego lub przedawnienia zobowiązania podatkowego”³³. Co więcej, w przypadku

²⁶ **M. Charkiewicz**, *Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego – istota, pozycja prawna i zakres odpowiedzialności*, Temida 2, Białystok 2021, s. 135–137; za: Wyrok NSA z dnia 18 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2289/15, CBOSA.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ *Wielki słownik języka polskiego*, <https://wsjp.pl/index.php/haslo/podglad/25485/niecierpiacy-zwloki>; stan na 10.10.2022 r.

²⁹ Por. **A. Wrzezińska-Nowacka**, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, w: **L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki** (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2012, s. 163–168.

³⁰ **B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska** (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2017, s. 749.

³¹ Por. **B. Adamiak, J. Borkowski**, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, w: **B. Adamiak, J. Borkowski**, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2022, Legalis/el.

³² Wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 października 2013 r., sygn. II SA/Kr 1003/13, CBOSA.

³³ **W. Stachurski**, *Komentarz do art. 138l o.p. ...*, LEX/el.

tw. „sprawy niecierpiącej zwłoki”, która może pojawić się zarówno w chwili wszczęcia postępowania, a także ujawnić się w jego toku, chodzi o obiektywne przypadki i stan realnie istniejący, a nie o prawdopodobieństwo jego wystąpienia³⁴. Warto w tym kontekście dodać, że analizowany przepis w obecnym brzmieniu (tj. „w sprawie niecierpiącej zwłoki” w art. 138l § 1 O.p.) ma odmienny zakres niż odpowiadająca mu regulacja wcześniej obowiązująca (tj. „w przypadku konieczności podjęcia czynności niecierpiących zwłoki” w art. 138 § 2 O.p. w brzmieniu obowiązującym do końca 2015 r.). „Zakres ustawowego umocowania tymczasowego pełnomocnika szczególnego jest zatem dużo szerszy”³⁵, co oznacza, że jest on uprawniony do dokonywania w imieniu osoby nieobecnej wszystkich czynności procesowych³⁶.

Podsumowując powyższe rozważania, należy dostrzec, że w sprawie niecierpiącej zwłoki w przypadku nieobecności osoby fizycznej, która może mieć miejsce zarówno przed wszczęciem postępowania lub trakcie trwającej procedury podatkowej, wprowadzenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego zapewni organowi podatkowemu możliwość wszczęcia lub kontynuacji już prowadzonego procesu, w przypadku braku kontaktu ze stroną, przy jednoczesnym właściwym zagwarantowaniu ochrony jej praw procesowych³⁷. Trzeba w tym miejscu także podkreślić, że obowiązek wykazania spełnienia powyższych przesłanek warunkujących możliwość wyznaczenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego spoczywa na organie podatkowym, który jako „gospodarz postępowania” takiego wyznaczenia dokonuje.

4. Podmioty uprawnione do reprezentacji osób fizycznych

Według regulacji z art. 138l § 2 O.p. wskazującej kategorie osób mogących pełnić funkcję tymczasowego pełnomocnika szczególnego oraz kolejność ich wyznaczania, tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym może być:

- 1) w pierwszej kolejności wyznaczony przez organ podatkowy członek rodziny osoby nieobecnej, jeżeli wyrazi na to zgodę,

³⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 lutego 2021 r., sygn. VII SA/Wa 1689/20, CBOSA.

³⁵ **W. Stachurski**, *Komentarz do art. 138l o.p. ...*, LEX/el.

³⁶ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 3462, s. 82.

³⁷ **I. Nowak**, **B. Rutkowski**, *Pełnomocnictwo w świetle Ordynacji podatkowej – stan obecny a planowane zmiany*, Toruński Rocznik Podatkowy 2014/el, s. 184–204; **L. Etel** (red.), *Nowa Ordynacja...*, s. 156; **L. Etel** (red.), *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 123.

2) w przypadku braku takiej zgody – adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wyznaczony w trybie art. 138n § 1 lub 2 O.p.

W pierwszej kolejności istnieje możliwość, aby tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym nieobecnej osoby fizycznej uczynić członka jej rodziny. Ze względu na brak „systemowej definicji pojęcia członka rodziny, należy mu przypisać znaczenie nadawane w języku potocznym. Za «członków rodziny» strony należy zatem uznać jego małżonka, dzieci (własne i przysposobione), a także inne osoby związane z nim pokrewieństwem lub powinowactwem”³⁸. W tym miejscu warto nadmienić, że w toku analizy pojęcia „członka rodziny” w kontekście możliwości pełnienia roli tymczasowego pełnomocnika szczególnego osoby nieobecnej w postępowaniu podatkowym nie należy posilkować się definicją zawartą w art. 111 § 3 O.p., gdyż regulacja ta odnosi się do odpowiedzialności podatkowej członka rodziny podatnika za jego zaległości podatkowe. „W omawianym zakresie nie jest również możliwe stosowanie tej definicji na zasadzie *analogii legis*, z uwagi bowiem na odrębną regulację prawną nie traktuje ona jako członka rodziny małżonka podatnika”³⁹. Jednakże warunkiem *sine qua non* jest konieczność wyrażenia przez członka rodziny zgody, która warunkuje możliwość jego wyznaczenia jako tymczasowego pełnomocnika szczególnego osoby nieobecnej. „Zgoda ta nie może być dorozumiana, powinna być zgłoszona w formie pisemnej lub ustnie do protokołu”⁴⁰.

W piśmiennictwie wskazuje się na wadliwość analizowanego rozwiązania, ponieważ nie przewiduje ono jakiegokolwiek weryfikacji członka rodziny mającego pełnić funkcję tymczasowego pełnomocnika szczególnego⁴¹. Za taką oceną przemawiają argumenty związane z brakiem doprecyzowania kręgu możliwych do wyznaczenia członków rodziny (co oznacza, że pełnomocnikiem może zostać daleki krewny, który nie będzie dysponował taką wiedzą o sytuacji osoby, jak np. członek najbliższej rodziny), brakiem konieczności posiadania przez tak ustanowionego pełnomocnika jakiegokolwiek wiedzy podatkowoprawnej oraz brakiem „mechanizmów” pozwalających na sprawdzenie, czy w istocie działa on w interesie osoby nieobecnej⁴².

³⁸ **W. Stachurski**, *Komentarz do art. 138l o.p. ...*, LEX/el.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ *Ibidem*.

⁴¹ **B. Rodak**, *Komentarz do art. 138l o.p. ...*, Legalis/el.

⁴² **B. Rodak**, *Kontrole podatkowe: Zmiany w stosunku do osób nieobecnych. Wada goni wadę*, *Gazeta Prawna*, 11.01.2016, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/916897,kontrole-podatkowe-pełnomocnik-podatnika.html>; stan na 10.10.2022 r.

W przypadku braku zgody wyrażonej przez członka rodziny wyznaczany jest pełnomocnik profesjonalny (adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy) przez właściwy samorząd zawodowy. Oznacza to, że w odniesieniu do osób fizycznych (w przeciwieństwie do osób prawnych) zasadą „nie jest ustanawianie dla nich pełnomocnika zawodowego”⁴³. W tym kontekście za zasadny uznać można postulat *de lege ferenda*, by regulacją reprezentacji nieobecnych osób fizycznych objąć wymogiem profesjonalności osoby pełnomocnika (tak jak ma to miejsce w przypadku osób prawnych) czy też – szerzej – „by wyznaczanie pełnomocników przez samorzady zawodowe zawodów zaufania publicznego dotyczyło nie tylko tymczasowych pełnomocników szczególnych, lecz także «zwykłych» pełnomocników szczególnych”⁴⁴ (por. art. 138e O.p.).

5. Tymczasowy pełnomocnik szczególny osoby prawnej

Przepis art. 138m O.p. normuje instytucję wyznaczenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego dla osób prawnych. Wprawdzie w przypadku osób prawnych nie można mówić o ich nieobecności, jednakże regulacja im poświęcona ma spełniać ten sam cel, jaki art. 138l O.p. spełnia w odniesieniu do osób fizycznych, tj. ma zapewniać możliwość wyznaczenia tymczasowego przedstawiciela w sytuacji braku stosownej reprezentacji.

Zgodnie z art. 138m § 1 O.p. w przypadku niemożności wszczęcia postępowania lub prowadzenia postępowania wobec osoby prawnej z powodu braku powołanych do tego organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw, organ podatkowy wyznacza dla tej osoby prawnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego upoważnionego do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd. Przepis ten statuuje w istocie dwie przesłanki warunkujące możliwość wyznaczenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego dla osoby prawnej – niemożność wszczęcia bądź prowadzenia postępowania podatkowego wobec takiej osoby z powodu:

1. Braku powołanych do tego organów – w myśl art. 38 k.c. osoba prawna działa przez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i w opartym na niej statucie⁴⁵. Brak powołanych organów oznacza zatem brak podmiotu

⁴³ B. Rodak, T. Szymański, *Tymczasowy pełnomocnik szczególny*, w: A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 441–442.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ Zasadę tę odnieść można do ułomnej osoby prawnej na mocy odesłania z art. 33¹ k.c., zgodnie z którym do jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, stosuje się odpowiednio przepisy o osobach prawnych.

uprawnionego do reprezentacji osoby prawnej, co powoduje konieczność wyznaczenia innego przedstawiciela w postaci tymczasowego pełnomocnika szczególnego;

2. Niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania spraw osoby prawnej – siedzibą jest miejscowość, w której siedzibę ma organ zarządzający osoby prawnej (jeżeli ustawa lub oparty na niej statut nie stanowi inaczej), na co wskazuje art. 41 k.c. Podkreślić w tym miejscu należy, że art. 138m O.p. „odnosi się do niemożności ustalenia nie siedziby, a adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób uprawnionych do reprezentacji [...]”⁴⁶. Adres ten powinien zawierać wskazanie miejscowości, ulicy, numeru budynku i numeru lokalu⁴⁷.

Aby doszło do niemożności wszczęcia lub prowadzenia postępowania, konieczne jest spełnienie choćby jednej z powyższych przesłanek (tj. brak powołanych organów lub niemożność ustalenia właściwego adresu). Ustawodawca posłużył się w art. 138m § 1 O.p. spójnikiem „lub”, co oznacza, że wskazane w tym przepisie przesłanki nie muszą być spełnione kumulatywnie.

W piśmiennictwie zwrócono uwagę, że sytuacje związane z niemożnością ustalenia w szczególności adresu siedziby osoby prawnej wydają się w praktyce ograniczone z uwagi na konieczność wskazania danych adresowych w toku rejestracji w Krajowym Rejestrze Sądowym⁴⁸. Znacznie częściej można spotkać się z sytuacją braku organów osoby prawnej – „praktyka pokazuje, że szczególnie w spółkach kapitałowych rezygnacja całego zarządu (lub rezygnacja jedyne go członka zarządu w wypadku zarządu jednoosobowego) wielokrotnie nie zostaje prawidłowo odnotowana w aktach rejestrowych i wywołuje to istotne problemy w prowadzeniu postępowań wobec spółki. Do zadań organu podatkowego w takiej sytuacji powinno należeć zbadanie sytuacji nie tylko na podstawie odpisów z Krajowego Rejestru Sądowego, ale również na podstawie całości akt rejestrowych, a nawet dokumentów korporacyjnych znajdujących się w samej spółce – potrzeba zapewnienia realnej i efektywnej możliwości brania udziału

⁴⁶ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 138m o.p.*, w: B. Adamiak et al., *Ordynacja podatkowa...*, s. 878.

⁴⁷ *Ibidem*.

⁴⁸ B. Rodak, *Komentarz do art. 138m o.p.*, w: A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis/el.

w postępowaniu wymaga bowiem zbadania całokształtu sytuacji podmiotu, nie zaś wyłącznie formalnej poprawności wpisów w rejestrach⁴⁹.

Organ podatkowy, wyznaczając tymczasowego pełnomocnika szczególnej osoby prawnej, „ograniczony jest wymogiem profesjonalności osoby pełnomocnika”⁵⁰, którym zgodnie z art. 138m § 2 O.p. może być adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wyznaczony w trybie art. 138n § 1 lub 2 O.p.

6. Tryb wyznaczenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego

Ustanowienie tymczasowego pełnomocnika szczególnego należy do kompetencji organu podatkowego. Przepisy Ordynacji podatkowej nie precyzują jednak formy ani zakresu treści rozstrzygnięcia, w ramach którego ustanowienie to powinno nastąpić. Wydaje się jednak, że tymczasowego pełnomocnika szczególnego – ustanawianego dla wszystkich podmiotów (stron) określonych w art. 138l i 138m O.p.⁵¹ – organ podatkowy powinien wyznaczyć w formie postanowienia, na które nie służy zażalenie. Tym samym, w przypadku ustanowienia pełnomocnika profesjonalnego organ podatkowy „powinien orzec o wyznaczeniu stronie tymczasowego pełnomocnika szczególnego ze wskazaniem rodzaju pełnomocnika (adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy), a także sprawy, w której pełnomocnik ten jest wyznaczony. Postanowienie to jest źródłem umocowania do działania w sprawie przez tymczasowego pełnomocnika szczególnego (o charakterze blankietowym)”⁵². Podkreślić należy, że realizując tę kompetencję, organ wkracza poniekąd we właściwość sądu, ponieważ mamy do czynienia z regulacją o charakterze wyjątkowym, stanowiącą w istocie odstępstwo od zasady wyznaczania przedstawiciela (kuratora) przez sąd, „organ podatkowy obowiązany jest wykazać, wydając postanowienie o wyznaczeniu tymczasowego pełnomocnika szczególnego, wystąpienie przesłanek uzasadniających wkroczenie we właściwość sądu”⁵³. Wykazanie spełnienia tych przesłanek powinno znaleźć odzwierciedlenie w odpowiednim uzasadnieniu analizowanego postanowienia, w którym organ podatkowy – jako podmiot odpowiedzialny za dokonanie oceny okoliczności faktycznych i prawnych pod kątem spełnienia powyższych przesłanek – powinien szczegółowo wyjaśnić czynniki wskazujące na łączne spełnienie

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 138m o.p.* ..., s. 878.

⁵¹ M. Charkiewicz, *Pełnomocnik...*, s. 135–137.

⁵² W. Stachurski, *Komentarz do art. 138l o.p.*..., LEX/el.

⁵³ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 138l o.p.* ..., s. 876–877.

przesłanek warunkujących możliwość zastosowania instytucji wyjątkowej, jaką jest wyznaczenie tymczasowego pełnomocnika szczególnego.

Z kolei wyznaczenie konkretnej osoby pełnomocnika szczególnego (będącego pełnomocnikiem profesjonalnym) należy do kompetencji właściwego samorządu zawodowego. Zgodnie z art. 138n § 1 i § 2 O.p.:

- 1) o wyznaczenie doradcy podatkowego organ podatkowy zwraca się do Krajowej Rady Doradców Podatkowych;
- 2) o wyznaczenie adwokata lub radcy prawnego organ podatkowy zwraca się do okręgowej rady adwokackiej lub okręgowej izby radców prawnych właściwej dla siedziby organu podatkowego.

Oznacza to, że chcąc ustanowić tymczasowego pełnomocnika szczególnego, organ podatkowy „zwraca się do odpowiedniego organu samorządowego konkretnego samorządu zawodowego (adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych) właściwego dla siedziby organu. [...] Wybór konkretnej osoby następuje w trybie i na zasadach przewidzianych przez poszczególne samorządy i polega na ustanowieniu pełnomocnika z urzędu”⁵⁴.

Powyższe unormowania prawne przewidują także możliwość wyznaczenia profesjonalnego pełnomocnika z innej miejscowości:

- 1) jeżeli doradca podatkowy ustanowiony w powyższy sposób ma podjąć czynności poza siedzibą organu podatkowego, Krajowa Rada Doradców Podatkowych (na wniosek ustanowionego doradcy podatkowego) wyznacza w razie potrzeby doradcę podatkowego z innej miejscowości;
- 2) jeżeli adwokat lub radca prawny ustanowiony w powyższy sposób ma podjąć czynności poza siedzibą organu podatkowego, Naczelna Rada Adwokacka lub Krajowa Rada Radców Prawnych (na wniosek ustanowionego adwokata lub radcy prawnego) wyznacza w razie potrzeby adwokata lub radcę prawnego z innej miejscowości.

Analizowane regulacje nie przewidują żadnych kryteriów, na podstawie których organ podatkowy powinien dokonać wyboru jednego z trzech wskazanych zawodów zaufania publicznego w toku ustanawiania tymczasowego pełnomocnika szczególnego. „Można założyć, że z uwagi na charakter spraw rozstrzyganych przez organy podatkowe najbardziej predysponowaną grupą w tym względzie są doradcy podatkowi. Wykładnia funkcjonalna prowadzi jednak do wniosku, że ustawodawca podatkowy przyjął w tej kwestii zasadę

⁵⁴ B. Rodak, *Komentarz do art. 138n o.p.*, w: A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa...*, Legalis/el.

równorzędnych kwalifikacji wszystkich wymienionych grup zawodowych”⁵⁵. Oznacza to, że „organ w tym zakresie posiada w zasadzie nieograniczoną kompetencję”⁵⁶, jednak przy wyborze powinien „kierować się zasadą równego dostępu do świadczenia tych usług, uwzględniając przy tym aktualne możliwości danego samorządu zawodowego oraz dostępność jego przedstawicieli w danym miejscu i czasie”⁵⁷.

W judykaturze przywołuje się, że powierzenie funkcji tymczasowego profesjonalnego pełnomocnika szczególnego nie jest efektem złożonej oferty przez adwokata, radcę prawnego czy doradcę podatkowego, lecz następuje w konsekwencji działań organu podatkowego i odpowiedniego organu samorządu zawodowego. Dzięki ustanowieniu tymczasowego pełnomocnika szczególnego organ pierwszej instancji uzyskuje «partnera w postępowaniu», dzięki czemu postępowanie to może być prowadzone – dochodzi bowiem do wyznaczenia podmiotu, który przejściowo (do czasu ustanowienia kuratora) reprezentuje spółkę i może działać w jej imieniu⁵⁸.

Profesjonalny tymczasowy pełnomocnik szczególny świadczy pomoc prawną z urzędu, co oznacza, że otrzymuje w tym zakresie stosowne wynagrodzenie. Zgodnie z art. 138n § 3 O.p. do ustalania 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 o doradztwie podatkowym⁵⁹. Aktem wykonawczym normującym te kwestie jest rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z 2018 r.⁶⁰ Jak stanowi § 2 rozporządzenia, koszty nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego ustanowionego z urzędu ponoszone przez Skarb Państwa obejmują:

- 1) wynagrodzenie ustalone zgodnie z przepisami rozporządzenia oraz
- 2) niezbędne i udokumentowane wydatki doradcy podatkowego.

⁵⁵ **W. Stachurski**, *Komentarz do art. 138l o.p. ...*, LEX/el.

⁵⁶ **B. Rodak**, *Komentarz do art. 138n o.p. ...*, Legalis/el.

⁵⁷ **W. Stachurski**, *Komentarz do art. 138l o.p. ...*, LEX/el.

⁵⁸ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 maja 2020 r., sygn. II SA/Go 195/20, CBOSA.

⁵⁹ Ustawa z dnia 7 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 2117 ze zm.).

⁶⁰ Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego ustanowionego z urzędu (Dz.U. z 2018 r., poz. 1688), dalej: „rozporządzenie”.

7. Tymczasowy pełnomocnik szczególny w świetle badań empirycznych

W celu oceny praktycznego znaczenia analizowanej instytucji (biorąc pod uwagę pełnomocników profesjonalnych wyznaczanych przez samorzady zawodowe) Autorzy przeprowadzili badania empiryczne, w ramach których zwrócili się do właściwych organów tych samorządów (tj. okręgowych rad adwokackich, okręgowych izb radców prawnych oraz Krajowej Izby Doradców Podatkowych⁶¹) z wnioskiem o udostępnienie informacji publicznej w zakresie liczby adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych wyznaczanych przez poszczególne jednostki w latach 2017–2021. Wyniki przeprowadzonych badań zaprezentowano w poniższych podrozdziałach w podziale na poszczególne zawody zaufania publicznego.

7.1. Doradcy podatkowi

W przeprowadzonych badaniach można zaobserwować ogólną tendencję wzrostową (z niewielkim spadkiem odnotowanym w 2020 r.). Liczba doradców podatkowych jako tymczasowych pełnomocników szczególnych wyznaczonych w roku 2021 była o blisko 40% wyższa niż w roku 2017.

TABELA 1: *Doradcy podatkowi wyznaczani przez KIDP jako tymczasowi pełnomocnicy szczególni w latach 2017–2021*

Rok	2017	2018	2019	2020	2021	Łącznie
Liczba wyznaczonych doradców podatkowych	58	62	90	76	96	382

Źródło: opracowanie własne.

7.2. Adwokaci

Na 20 badanych izb, aż w połowie z nich w latach 2017–2021 nie wyznaczono żadnego tymczasowego pełnomocnika szczególnego. W pozostałych izbach w większości wyznaczani byli pojedynczy adwokaci – w 7 z nich łączna liczba adwokatów wyznaczonych w latach 2017–2021 nie przekroczyła 10. Najliczniejszą grupę adwokatów wyznaczonych w badanych latach jako tymczasowi pełnomocnicy szczególni odnotowano w Katowicach (33 wyznaczenia) oraz

⁶¹ Dalej: „KIDP”.

Zielonej Górze (20 wyznaczenia). Jeżeli chodzi o łączną liczbę adwokatów wyznaczonych w skali całego kraju na przestrzeni badanych lat, tendencję w tym zakresie można określić jako nieregularną.

TABELA 2: *Adwokaci wyznaczeni przez okręgowe izby adwokackie jako tymczasowi pełnomocnicy szczególnie w latach 2017–2021*

Izby adwokackie	Liczba wyznaczonych adwokatów w poszczególnych latach					Łącznie
	2017	2018	2019	2020	2021	
Białystok	brak wyznaczeń					
Bielsko-Biała	2	0	1	0	0	3
Bydgoszcz	brak wyznaczeń					
Częstochowa	0	0	0	1	0	1
Gdańsk	1	0	0	0	0	1
Katowice	3	5	12	7	6	33
Kielce	brak wyznaczeń					
Koszalin	brak wyznaczeń					
Kraków	2	3	5	3	0	13
Lublin	brak danych					
Łódź	brak wyznaczeń					
Olsztyn	brak wyznaczeń					
Opole	0	1	0	2	1	4
Płock	brak wyznaczeń					
Poznań	0	0	2	1	4	7
Radom	brak wyznaczeń					
Rzeszów	brak danych					
Szczecin	0	0	0	0	1	1
Siedlce	brak wyznaczeń					
Toruń	brak danych					
Wałbrzych	brak wyznaczeń					
Warszawa	1	0	0	2	1	4
Wrocław	brak danych					
Zielona Góra	5	2	2	10	1	20
Łącznie	14	11	22	26	14	87

Źródło: opracowanie własne.

7.3. Radcy prawni

Na 18 badanych izb w zaledwie 3 z nich nie wyznaczono żadnego tymczasowego pełnomocnika szczególnego w latach objętych badaniem. W pozostałym zakresie w 10 izbach odnotowano wyznaczenia nieprzekraczające łącznie 30 radców prawnych. Najwięcej radców prawnych zostało wyznaczonych w Warszawie (łącznie 211 w badanych latach). Podkreślić należy, że łączna liczba radców wyznaczanych jako tymczasowi pełnomocnicy szczególni konsekwentnie rosła w latach objętych badaniem – wzrost ten wahał się od niespełna 11% z roku 2019 na 2020, aż do blisko 30% pomiędzy rokiem 2020 i 2021. Z kolei liczba wyznaczonych radców prawnych w roku 2021 była aż o blisko 60% wyższa niż w roku 2017.

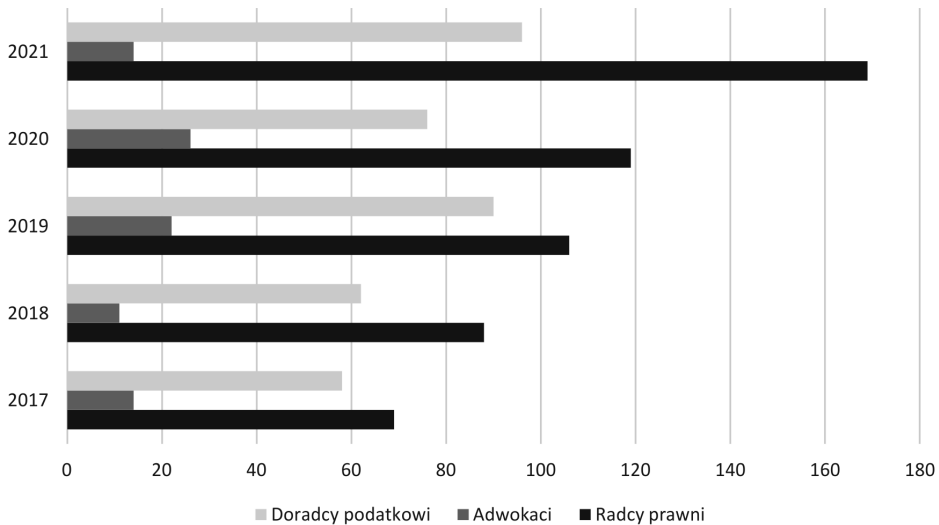
TABELA 3: Radcy prawni wyznaczani przez okręgowe izby radców prawnych jako tymczasowi pełnomocnicy szczególni w latach 2017–2021

Izby radców prawnych	Liczba wyznaczonych radców prawnych w poszczególnych latach					Łącznie
	2017	2018	2019	2020	2021	
Białystok	brak wyznaczeń					
Bydgoszcz	0	0	3	2	11	16
Gdańsk	6	10	8	11	16	51
Katowice	13	14	15	16	12	70
Kielce	0	0	0	3	1	4
Koszalin	brak wyznaczeń					
Kraków	6	8	6	3	3	26
Lublin	1	2	0	2	0	5
Łódź	brak danych					
Olsztyn	0	0	0	2	5	7
Opole	0	0	3	0	7	10
Poznań	13	8	4	7	5	37
Rzeszów	brak wyznaczeń					
Szczecin	0	0	3	5	3	11
Toruń	1	3	7	6	12	29
Wałbrzych	4	1	4	4	2	15
Warszawa	16	27	35	49	84	211
Wrocław	7	10	14	4	7	42
Zielona Góra	2	5	4	5	1	17
Łącznie	69	88	106	119	169	551

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki przeprowadzonych badań zostały zbiorczo przedstawione na poniższym wykresie.

WYKRES 1: Liczba profesjonalnych tymczasowych pełnomocników szczególnych w latach 2017–2021 w podziale na doradców podatkowych, adwokatów i radców prawnych



Źródło: opracowanie własne.

8. Zakończenie

Institucja tymczasowego pełnomocnika szczególnego w postępowaniu podatkowym unormowana została w Ordynacji podatkowej z początkiem 2016 r., odgrywając bardzo ważną rolę w procedurze podatkowej, ponieważ stanowi przejaw zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym z art. 123 § 1 O.p. poprzez zagwarantowanie osobom nieobecny należytą reprezentacji. Z tej perspektywy analizowaną regulację uznać należy za fundamentalną, ponieważ zapewnia ochronę praw podatnika będącego osobą fizyczną lub prawną w sytuacji, gdy z różnych przyczyn nie może samodzielnie reprezentować swoich interesów.

W ostatnich latach systematycznie rośnie liczba przedstawicieli zawodów zaufania publicznego ustanawianych przez organy podatkowe i wyznaczanych przez poszczególne samorządy zawodowe. Tendencja ta zasługuje na pozytywną

ocenę. Wspomnieć jednak należy o formułowanych w doktrynie postulatach związanych z wprowadzeniem wymogu profesjonalności pełnomocnika w odniesieniu do reprezentacji nieobecnych osób fizycznych czy też – szerzej – do reprezentacji podatników w ogóle w ramach „tradycyjnego” pełnomocnictwa szczególnego. Udział zawodowych pełnomocników w postępowaniach w charakterze pełnomocników szczególnych (zarówno tymczasowych, jak i „zwykłych”) na szerszą skalę mógłby przyczynić się do profesjonalizacji i ekonomiki postępowania podatkowego, ponieważ fachowa wiedza i doświadczenie niewątpliwie wpłynęłyby na zwiększenie poziomu ochrony praw podatnika będącego stroną bądź uczestnikiem tego postępowania⁶².

Z przeprowadzonych badań empirycznych wynika, że w latach objętych badaniem (2017–2021) najliczniejszą grupę profesjonalnych pełnomocników ustanawianych jako tymczasowi pełnomocnicy szczególni stanowili radcy prawni. W tej grupie zawodowej można było także zaobserwować największy wzrost liczby pełnomocników tymczasowych pomiędzy rokiem 2017 i 2021 – blisko 60%. Na podstawie uzyskanego materiału empirycznego można założyć, że w kolejnych latach liczba zawodowych tymczasowych pełnomocników szczególnych będzie miała tendencję wzrostową (zwłaszcza w odniesieniu do radców prawnych i doradców podatkowych⁶³).

Bibliografia

Opracowania

- Adamiak B., Borkowski J.**, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, w: B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2022, Legalis/el.
- Borkowski J., Adamiak B.**, *Komentarz do art. 138l o.p.*, w: B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borsowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2017, s. 876–877.
- Borkowski J., Adamiak B.**, *Komentarz do art. 138m o.p.*, w: B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borsowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2017, s. 878.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A.** (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2017.
- Charkiewicz M.**, *Pełnomocnik na gruncie przepisów prawa podatkowego – istota, pozycja prawna i zakres odpowiedzialności*, Temida 2, Białystok 2021.

⁶² **B. Rodak, T. Szymański**, *Tymczasowy pełnomocnik...*, s. 441–442.

⁶³ Por. **I. Nowak, A. Krajewska**, *Doradca podatkowy jako profesjonalny pełnomocnik w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, w: **D. Gil, E. Kruk** (red.), *Role uczestników postępowań sądowych – wczoraj, dziś i jutro*, t. 2, Wydawnictwo KUL, Lublin 2015, s. 261–284.

- Etel L.** (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Etel L.** (red.), *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015.
- Ignaczak-Jaworska K.**, *Komentarz do art. 138l o.p.*, w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, Legalis/el.
- Kalinowski M., Masternak M.**, *Pełnomocnictwo w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym po zmianach ordynacji podatkowej*, *Przegląd Podatkowy* 2016/3, s. 17–24.
- Loboda M., Strzelec D.**, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, LEX/el.
- Matan A.**, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, w: G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2010, LEX/el.
- Nowak I., Krajewska A.**, *Doradca podatkowy jako profesjonalny pełnomocnik w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, w: D. Gil, E. Kruk (red.), *Role uczestników postępowań sądowych – wczoraj, dziś i jutro*, t. 2, Wydawnictwo KUL, Lublin 2015, s. 261–284.
- Nowak I., Mikołajczyk J.**, *Kurator osoby fizycznej w postępowaniu podatkowym w świetle art. 138 § 1 Ordynacji podatkowej*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2020/3, s. 57–83.
- Nowak I., Rutkowski B.**, *Pełnomocnictwo w świetle Ordynacji podatkowej – stan obecny a planowane zmiany*, *Toruński Rocznik Podatkowy* 2014/el, s. 184–204.
- Pietrasz P.**, *Komentarz do art. 138 o.p.*, w: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz, Tom II, Procedury podatkowe. Art. 120–344*, Warszawa 2022, LEX/el.
- Rodak B.**, *Komentarz do art. 138l o.p.*, w: A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.
- Rodak B.**, *Komentarz do art. 138m o.p.*, w: A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.
- Rodak B.**, *Komentarz do art. 138n o.p.*, w: A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis/el.
- Rodak B., Szymański T.**, *Tymczasowy pełnomocnik szczególny*, w: A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 441–442.
- Stachurski W.**, *Komentarz do art. 138l o.p.*, w: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz, Tom II, Procedury podatkowe. Art. 120–344*, Warszawa 2022, LEX/el.
- Wrześcińska-Nowacka A.**, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, w: L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2012, s. 163–168.

Orzecznictwo

- Postanowienie WSA w Krakowie z dnia 25 marca 2021 r., sygn. I SA/Kr 804/20, CBOSA.
- Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 29 kwietnia 2021 r., sygn. I SA/Gl 1679/20, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 18 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2289/15, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2018 r., sygn. I GSK 2237/18, CBOSA.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 października 2013 r., sygn. II SA/Kr 1003/13, CBOSA.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 maja 2020 r., sygn. II SA/Go 195/20, CBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 lutego 2021 r., sygn. VII SA/Wa 1689/20, CBOSA.

Strony internetowe

<https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/916897,kontrol-podatkowe-pelnomocnik-podatnika.html>; stan na 10.10.2022 r.

<https://wsjp.pl/index.php/haslo/podglad/25485/niecierpiacy-zwoloki>; stan na 10.10.2022 r.

<https://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=3462>; stan na 10.10.2022 r.

Aleksandra KRAJEWSKA, Ireneusz NOWAK

INTERIM SPECIAL ATTORNEY IN TAX PROCEEDINGS**Abstract**

Background: The subject of the research is the institution of an interim special attorney appointed in tax proceedings under the rules given in Articles 1381–138n of the Tax Ordinance Act (in particular, the scope and grounds of their authorising, the appointment procedure as well as the functioning of the interim special attorneys representing public trust professions in Poland in 2017–2021).

Research purpose: The research purpose is to establish the *ratio legis* of the institution of interim special attorney, its role and competences in tax proceedings, as well as to assess the functioning of this institution in Poland from 2017–2021, using empirical research.

Methods: The study uses the dogmatic-legal method (consisting in analysis legal regulations included in the Tax Ordinance Act, as well as commentaries, monographs, articles and the case law of the administrative courts). Moreover, the empirical material collected from the organs of professional self-regulatory bodies (tax advisors, advocates and attorneys-at-law) was interpreted.

Conclusions: The institution of interim special attorney, despite only having existed for a few years and its temporary character, should be considered important and necessary, as it constitutes a guarantee of absent persons' due representation, which manifests the principle of a party's active participation in tax proceedings. The number of professional interim special attorneys from 2017 to 2021 has steadily increased, which should be assessed positively. In the years under review the most numerous group in this respect were attorneys-at-law. It can be assumed that the observed upward trend will be maintained.

Keywords: tax proceedings, power of attorney, special power of attorney, interim attorney, absent person.