

WSZCZĘCIE KONTROLI PODATKOWEJ PO WYZNACZENIU REPREZENTANTA NA PODSTAWIE ART. 281A ORDYNACJI PODATKOWEJ

MARIUSZ POPŁAWSKI

I. Uwagi ogólne

Celem niniejszego opracowania jest próba uzasadnienia tezy, iż po wyznaczeniu reprezentanta na podstawie art. 281a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, wszczęcie kontroli podatkowej powinno nastąpić wobec tego podmiotu, a podjęcie tej czynności wobec kontrolowanego z pominięciem ww. osoby należy uznać za wadę dotyczącą zarówno tę czynność, jak i działań podjętych w ramach tak wszczętej kontroli podatkowej. Zaprezentowane wyżej stanowisko jest jednym z trzech, które można, na gruncie tej regulacji, wyodrębnić w literaturze i orzecznictwie. Zgodnie z inną koncepcją organ uprawniony do prowadzenia kontroli podatkowej może wszcząć kontrolę zarówno wobec kontrolowanego, jak i jego reprezentanta, przy czym organ ten może swobodnie dokonać wyboru podmiotu, wobec którego podejmie te działania. W świetle kolejnej koncepcji organ podejmujący kontrolę powinien podjąć próbę wszczęcia kontroli podatkowej wobec reprezentanta, a dopiero w przypadku bezskuteczności takiej czynności może podjąć działania zmierzające do wszczęcia kontroli wobec kontrolowanego. W dalszej części opracowania zostaną zaprezentowane obie koncepcje.

II. Wszczęcie kontroli podatkowej wobec kontrolowanego lub reprezentanta przy swobodnym wyborze podmiotu, wobec którego czynność ta może być podjęta

Stanowisko, zgodnie z którym wszczęcie kontroli podatkowej może nastąpić wobec kontrolowanego mimo ustanowienia reprezentanta, jest korzystne przede wszystkim dla organów podatkowych. Przyjmując je, podmioty te mogą bowiem łatwiej doprowadzić do wszczęcia kontroli podatkowej. Nie powinno więc dziwić, że z aprobatą tego poglądu spotkać się można w dokumentach wydawanych przez organy podatkowe, czego wyraz znajdujemy w piśmie Izby Skarbowej w Warszawie¹. Koncepcja ta znajduje także akceptację w orzecznictwie sądowym². W rozstrzygnięciach tych znajdziemy potwierdzenie tezy, że dostarczenie upoważnienia do kontroli bezpośrednio kontrolowanemu z pominięciem osoby ustanowionej w trybie art. 281a o.p. skutkuje ważnością takiej czynności. Wskazuje się ponadto, iż urzędy kontroli skarbowej podejmujące czynności kontrolne w zakresie podatku dochodowego nie mają obowiązku sprawdzania w ewidencji właściwego urzędu, czy kontrolowany zgłosił osobę, o której mowa w art. 281a o.p., tj., taką która będzie go reprezentowała podczas jego nieobecności w trakcie kontroli.

Próbując uzasadnić to stanowisko, wskazano na kilka argumentów, choć dotyczą one przede wszystkim pierwszej z ww. tez. Druga teza nie została szerzej uzasadniona poza wskazaniem, że brak jest regulacji prawnej, która w bezpośredni sposób zobowiązywałaby urzędy kontroli skarbowej do wyjaśniania, przed podjęciem kontroli podatkowej, czy podatnik nie wyznaczył w trybie art. 281a o.p. reprezentanta i poinformował o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Urzędy kontroli skarbowej, podejmując kontrolę podatkową, działają na podstawie m.in. art. 13 ust. 5 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej. Zgodnie z tym przepisem wszczęcie kontroli podatkowej następuje poprzez doręczenie kontrolowanemu lub osobie, o której mowa w art. 281a, albo osobie wymienionej w art. 284 § 2 o.p., upoważnie-

1 Pismo z dnia 19 grudnia 2008 r. (nr IPPB1/415-148/07-5/08/AM).

2 Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 czerwca 2009 r. (I SA/Łd 331/09).

nia do jej przeprowadzenia. W celu realizacji wymogu wynikającego z tego przepisu urzędy kontroli skarbowej powinny więc podejmować działania związane z ustaleniem, czy kontrolowany wyznaczył swojego reprezentanta na wypadek kontroli podatkowej. Brak jest bowiem regulacji, na podstawie której mielibyśmy do czynienia, w ich przypadku, z wyłączeniem zastosowania tego przepisu.

Odnosząc się do twierdzenia, że dostarczenie upoważnienia do kontroli bezpośrednio kontrolowanemu z pominięciem osoby ustanowionej w trybie art. 281a o.p. skutkuje ważnością takiej czynności, podniesiono kilka argumentów. Niektóre z nich jednak z uwagi na wprowadzone na przestrzeni ostatnich lat modyfikacje tego przepisu straciły na aktualności. Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku następujących kwestii:

- osoba wskazana przez kontrolowanego może reprezentować kontrolowanego tylko w trakcie kontroli, a nie w obliczu jej wszczęcia,
- nie ma podstaw, aby organ podatkowy doręczał reprezentantom pisma z wyjątkiem sytuacji, gdy wzywa taką osobę do dokonania określonej czynności.

Na gruncie obecnie obowiązującego brzmienia art. 281a o.p. nie ma wątpliwości, że reprezentant został uprawniony do reprezentowania kontrolowanego w obliczu wszczęcia kontroli podatkowej. Znajduje to wyraz w treści tego przepisu nadanej mu od 1 stycznia 2009 r.³ Ze względu na brzmienie art. 289 § 1 o.p. nie znajduje natomiast uzasadnienia drugi ze wskazanych argumentów. Zgodnie z tym przepisem zawiadamia się reprezentanta o czynnościach, które mają być przeprowadzone w ramach kontroli podatkowej, jeśli dotyczą one przesłuchania świadków, przeprowadzenia oględzin, czy przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego.

Na poparcie ww. koncepcji wskazuje się także, że reprezentant nie jest, inaczej niż pełnomocnik, umocowany do działania w imieniu i na rzecz podatnika, a także nie jest wyrazicielem interesów podatnika. Twierdzenie to uzasadnia się celem wprowadzenia instytucji reprezentanta, którym ma być przede wszystkim umożliwienie przeprowadze-

3 Zob. art. 1 pkt 41 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektóre inne ustawy (Dz.U. Nr 209, poz. 1318).

nia kontroli podatkowej pod nieobecność podatnika, płatnika czy inkasenta. Wydaje się, że zasadność tego argumentu jest wątpliwa. Nie znajduje on odzwierciedlenia w uzasadnieniach do projektów aktów prawnych dotyczących modyfikacji art. 281a o.p.

W brzmieniu art. 281a o.p. obowiązującym od dnia 21 sierpnia 2004 r.⁴ wprowadzono możliwość wyznaczenia przez kontrolowanego osoby fizycznej, która będzie go zastępowała w trakcie kontroli. Przepis ten w świetle uzasadnienia do projektu wprowadzającego ww. regulację miał na celu uelastycznienie czynności kontrolnych w związku ze zwolnieniem przedsiębiorcy z obowiązku osobistego udziału w czynnościach kontrolnych⁵. Z tego stwierdzenia wybrzmiewa, jak się wydaje, wola wprowadzenia regulacji mającej być uprawnieniem podatnika przynoszącym mu określone korzyści. Z rzeczywistym zwolnieniem podatnika z osobistego udziału podatnika w czynnościach kontrolnych będziemy mieli do czynienia, jeśli dzięki zastosowaniu przedmiotowego mechanizmu, tj. wyznaczenia osoby wcześniej określanej osobą zastępującą, teraz reprezentującą podatnika, realnie odciążą się go od tych obowiązków. To z kolei nie nastąpi, jeśli organ podejmujący kontrolę będzie miał po wyznaczeniu reprezentanta możliwość wszczęcia kontroli wobec kontrolowanego z pominięciem jego przedstawiciela wyznaczonego przed wszczęciem kontroli. Należy także zwrócić uwagę, iż w ww. uzasadnieniu nie wskazuje się, że zastępujący jest powołany w interesie organu podatkowego.

Wprowadzając modyfikację analizowanej regulacji, która weszła w życie od 1 września 2005 r.,⁶ wskazano, że podatnik ma prawo do wyznaczenia osoby, która będzie upoważniona do jego reprezentowania w trakcie kontroli podatkowej. Wprowadzono więc w miejsce pojęcia „osoby upoważnionej do zastępowania” sformułowanie „osoby upoważnionej do reprezentowania” podatnika w trakcie kontroli⁷. W uzasad-

4 Zgodnie nadanym wówczas brzmieniem tego przepisu podatnicy, płatnicy, inkasenci oraz następcy prawni mogli, w formie pisemnej, wyznaczyć osobę fizyczną, która byłaby upoważniona do ich zastępowania w trakcie kontroli podatkowej, oraz zgłosić tę osobę naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym.

5 Nr druku: 2496, <http://www.sejm.gov.pl>

6 Nr druku: 3417, <http://www.sejm.gov.pl>

7 W świetle tego przepisu podatnicy, płatnicy, inkasenci oraz następcy prawni mogą, w formie pisemnej, wyznaczyć osobę fizyczną, która będzie upoważniona do ich reprezentowania w trakcie kontroli podatkowej, oraz zgłosić tę osobę naczelnikowi urzędu skarbowego właści-

nieniu do ustawy wprowadzającej ww. treść art. 281a o.p. wskazano, iż zmiana zaproponowana w art. 281a, ale także w 284 § 1 o.p. oddaje pełniej charakter pełnomocnictwa „reprezentowanie”, a nie „zastępowanie” kontrolowanego.

Z zacytowanych wyżej zmian, modyfikujących art. 281a o.p. w latach 2004 i 2005 r., jak i uzasadnień do projektów aktów wprowadzających te zmiany wynika, że charakter instytucji reprezentanta ewoluował. Pierwotnie celem powołania takiej osoby było umożliwienie zastępowania kontrolowanego wyłącznie w odniesieniu do czynności podejmowanych po wszczęciu kontroli podatkowej, w których podmiot ten z uwagi na nieobecność nie mógł brać udziału. Po wprowadzeniu przedstawionych wyżej zmian zakres uprawnień tej osoby rozszerzono. Uczyniono go podmiotem właściwym m.in. wobec wszczęcia kontroli podatkowej. Zmodyfikowano jednocześnie rolę reprezentanta. Osoba powołana w trybie art. 281a o.p. nie ma służyć jedynie zastępowaniu podatnika na wypadek jego nieobecności, ale ma reprezentować kontrolowanego, przez co charakter tego podmiotu zbliża się do pełnomocnika, co zostało wyrażone wprost w ostatnim ww. uzasadnieniu. Nie można oczywiście utożsamiać pełnomocnika występującego w ramach kontroli podatkowej i reprezentanta ustanowionego na podstawie art. 281 o.p.⁸ Istotnym elementem różniącym ww. kategorie jest zakres czynności, do których osoby wykonujące ww. funkcje są uprawnione i zobowiązane na gruncie kontroli podatkowej. Zakres działań, które może podejmować reprezentant, ograniczony jest wyłącznie do tych czynności podejmowanych w ramach kontroli podatkowej, które znajdują podstawę prawną w o.p. i które odnoszą się wprost do reprezentanta. Nie można więc upoważnić reprezentanta do udziału w czynnościach, które nie są wskazane w art. 281a, art. 284 § 1, art. 289 o.p. Można jednak ograniczyć zakres tych czynności. Zakres czynności, do udziału w których jest uprawniony pełnomocnik, może być zdecydowanie szerszy. Jeśli pełnomocnictwo nie zostanie ograniczone, podmiot ten powinien być przez organ prowadzący kontrolę podatkową traktowany tak jak kon-

ciwemu w sprawie opodatkowania podatkiem dochodowym, wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta).

8 Szerzej I. Maciejuk, *Pełnomocnik oraz osoba reprezentująca kontrolowanego w postępowaniu kontrolnym podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 9.

trolowany. Należy przez to rozumieć m.in. obowiązek informowania go o wszelkich działaniach dotyczących kontroli podatkowej, o których zgodnie z ordynacją podatkową powinien być powiadamiany kontrolowany. Istotnym elementem odróżniającym pełnomocnika i reprezentanta jest to, iż wszczęcie kontroli podatkowej może nastąpić jedynie wobec reprezentanta. Pełnomocnik może być bowiem, w odróżnieniu od reprezentanta, ustanowiony najwcześniej po wszczęciu kontroli podatkowej. Kwestia ta powinna być podstawowym argumentem uzasadniającym korzystanie przez kontrolowanych z uprawnienia polegającego na powołaniu reprezentantów.

Próbując uzasadnić koncepcję korzystną dla organów prowadzących kontrolę podatkową, zgodnie z którą wszczęcie tej procedury może nastąpić wobec kontrolowanego, pomimo ustanowienia przez niego reprezentanta zgodnie z art. 281a o.p., można wskazać na dodatkowe argumenty.

W art. 284 par. 1 o.p. dotyczącym zasad wszczęcia kontroli podatkowej ustawodawca wskazał, że można tego dokonać wobec kontrolowanego, jak i reprezentanta, przy czym posługując się spójnikiem „lub”, mógł wyrazić możliwość dowolnego wyboru jednego z tych podmiotów. Określenie „lub” właściwe jest co do zasady dla tzw. alternatywy zwykłej, wyrażającej się możliwością wymienności między elementami, które to słowo łączy. Sugeruje to więc, iż organ podatkowy może wybrać podmiot, wobec którego nastąpi wszczęcie kontroli, czyniąc to w odniesieniu np. do tego z ww. podmiotów, który będzie w danym momencie obecny w miejscu kontroli.

Wyżej przedstawiona interpretacja może być jednak uznana za wątpliwą, jeśli ją odniesiemy do treści art. 284 § 2 i § 3 o.p. Zgodnie z pierwszym z tych przepisów, jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, upoważnienie doręcza się oraz okazuje legitymację służbową członkowi zarządu, wspólnikowi, innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw albo osobie wyznaczonej w trybie art. 281a. W tym więc miejscu wskazaniu dwóch kategorii podmiotów, wobec których kontrola może być wszczęta (ogólnie rzecz ujmując podatnika, który jest reprezentowany przez m.in. członka zarządu, a także reprezentanta wyznaczonego w trybie art. 281a o.p.), to-

warzyszy powiązanie ich spójnikiem „albo” właściwym dla tzw. alternatywy rozłącznej⁹. Pojęcie to powinno być rozumiane jako „dokładnie jedno z dwojga”. Sugeruje to, że organ nie powinien mieć możliwości dowolnego wyboru podmiotu, któremu doręczy upoważnienie do przeprowadzenia kontroli. Należy dążyć do tego, aby doręczyć ww. dokument zawsze członkowi zarządu lub innej osobie wskazanej w pierwszej części art. 284 § 2 o.p., chyba że kontrolowany ustanowił reprezentanta, o którym mowa w art. 281a o.p. Jeśli reprezentant taki zostanie wyznaczony, organ podatkowy powinien doręczyć upoważnienie wyłącznie reprezentantowi.

W art. 284 § 3 o.p. mowa jest o sytuacji, w której organ prowadzący kontrolę jest zobowiązany do wezwania określonych podmiotów na miejsce prowadzonej kontroli. Ma to zastosowanie w razie nieobecności kontrolowanego lub osób, o których mowa w § 2 albo w art. 281a o.p. Kontrolujący wzywa wtedy te podmioty do stawienia się w miejscu, w którym można prowadzić czynności kontrolne następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania.

W przypadku gdy kontrolowanym ma być osoba prawna, podjęcie kontroli nie następuje wobec kontrolowanego, np. spółki z o.o., tylko wobec osób wskazanych w art. 284 § 2 o.p. (m.in. członków zarządu takiej spółki). Spójnik „lub” wprowadzony między ww. podmiotami (kontrolowanym a osobą wskazaną w art. 284 § 2 o.p.) w tym konkretnym fragmencie zdania znajdującym się w art. 284 § 3 o.p. obrazuje więc tzw. alternatywę rozłączną właściwą dla spójnika „albo”. Organ w przypadku kontroli osoby prawnej podejmuje bowiem działania zgodnie z art. 284 § 3 o.p., nie w sytuacji, gdy nie ma kontrolowanego, lecz wyłącznie może to zrobić w przypadku nieobecności członków zarządu, czy innych osób wskazanych w art. 284 § 2 o.p. Oznacza to, że w tym przypadku ustawodawca bezzasadnie zastosował spójnik wyrażający alternatywę zwykłą.

Na podstawie dalszej części art. 284 § 3 o.p. organ wzywa do stawienia się w miejscu kontroli, w przypadku nieobecności na miejscu kontroli reprezentanta. Ta kategoria osób została połączona z inny-

9 Jest to sytuacja, w której mamy do czynienia ze zdaniem złożonym ze zdań połączonych spójnikiem „albo” rozumianym jako „dokładnie jedno z dwojga”; alternatywa wyłączająca jest prawdziwa, gdy jedno i tylko jedno z jej zdań składowych jest prawdziwe. Źródło: <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo/3868283/alternatywa-wylaczajaca.html>

mi podmiotami spójnikiem „albo”. Sugeruje to, zgodnie z regułą alternatywy rozłącznej, że kontrolujący powinien wezwać do stawienia się w miejscu kontroli kontrolowanego, gdy nie ustanowił on reprezentanta. W przypadku wyznaczenia przez podatnika tego podmiotu, wezwanie powinno być natomiast skierowane wyłącznie do reprezentanta. Twierdzenie to wiązać można z brakiem wymienności tych podmiotów z uwagi na użyty spójnik „albo”.

Biorąc pod uwagę zestawienie treści art. 284 § 1, § 2 i § 3 o.p., stwierdzić należy, iż nie sposób jest ustalić jednoznacznie, czy organ może swobodnie wybierać pomiędzy kontrolowanym a reprezentantem, wobec którego podejmie działania mające na celu wszczęcie kontroli podatkowej. Związane jest to z brakiem konsekwencji w posługiwaniu się przez ustawodawcę spójnikami „lub” i „albo”, które zdaje się ustawodawca traktuje w tym przepisie zamiennie. Szczególnie znamienne jest to, że w § 1 tego przepisu ustawodawca posługuje się spójnikiem „lub” wymieniając reprezentanta jako podmiot, wobec którego należy wszcząć kontrolę podatkową, a w § 3 używa spójnika „albo”, przy czym brak jest uzasadnienia merytorycznego do przyjęcia odmiennych reguł postępowania na podstawie tych dwóch regulacji prawnych.

Na podobny problem zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w uchwale z dnia 6 września 1995 r. sygn. 20/94, wskazując, że przy formułowaniu dyspozycji norm prawnych z użyciem spójnika “lub” ustawodawca może posługiwać się różnymi postaciami alternatyw. Można przy tym zaobserwować tendencję ustawodawcy do posługiwania się, ze względów stylistycznych, zamiennie słowami “lub” i “albo”. W orzeczeniu tym wskazuje się ponadto, że istnieje postać alternatywy używanej przez ustawodawcę, w której dyspozycja jest wprawdzie sformułowana alternatywnie, lecz dokonując konkretyzacji normy, należy wybrać któryś z członów alternatywy, przy czym wybór ten nie jest obojętny. Dla zastosowania tak zbudowanego przepisu trzeba sięgnąć do innych przepisów, a niekiedy także do norm i ocen pozaprawnych. Wydaje się, że z podobną sytuacją mamy do czynienia w analizowanym przypadku. Bardzo istotne znaczenie ma więc to, czy organ podatkowy podejmujący kontrolę będzie mógł swobodnie i dowolnie wybierać podmioty spośród wskazanych w art. 284 o.p., wobec których zostanie

wszczęta kontrola podatkowa. Trudno jest przyjąć, że wybór ten nie ma znaczenia, szczególnie z punktu widzenia kontrolowanego.

Kolejny argument mogący uzasadnić słuszność koncepcji, zgodnie z którą mimo ustanowionego reprezentanta organ może skutecznie wszcząć kontrolę wobec kontrolowanego, znajdziemy w piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie¹⁰ i wyroku WSA w Łodzi¹¹, gdzie wskazano, że jeżeli osoby zastępującej kontrolowanego wyznaczonego w trybie art. 281a o.p. nie ma w kontrolowanej jednostce organizacyjnej, to nie ma powodów, by wstrzymywać wszczęcie postępowania kontrolnego, o ile obecny jest sam kontrolowany.

Zgodnie z art. 284 § 3 o.p. w przypadku, gdy reprezentant kontrolowanego jest nieobecny w miejscu kontroli, po wezwaniu tej osoby do stawienia się w miejscu kontroli następuje wszczęcie kontroli podatkowej z mocy prawa, jeśli wzywana osoba nie stawi się w miejscu kontroli. Organ może wtedy prowadzić kontrolę przy przywołaniu pracownika podatnika lub innego świadka. Podkreślić należy, że przywołanym świadkiem może być sam kontrolowany. W tym kontekście należy zgodzić się z poglądem wyrażonym w ww. rozstrzygnięciach. W tym jednak przypadku nie powinniśmy mówić o istnieniu wymienności pozycji reprezentant – kontrolowany, a raczej pracownik kontrolowanego lub inny świadek – a kontrolowany, który w tej sytuacji występuje *de facto* właśnie jako świadek. W konsekwencji w przypadku nieobecności reprezentanta organ powinien wezwać go do stawienia się w miejscu kontroli, nawet jeśli kontrolowany będzie obecny w miejscu kontroli. Jeżeli jednak ten się nie stawi, czynności kontrolne mogą być prowadzone wobec kontrolowanego, gdyż może być on traktowany jako świadek, tak jak każdy pracownik kontrolowanego czy funkcjonariusz publiczny¹².

10 Pismo z dnia 19 grudnia 2008 r. Izby Skarbowej w Warszawie (IPPB1/415–148/07–5/08/AM).

11 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 czerwca 2009 r. (I SA/Łd 331/09).

12 Zob. art. 284a § 1a o.p. a także art. 285 § 3 o.p.

III. Wszczęcie kontroli podatkowej wyłącznie wobec reprezentanta ustanowionego w trybie art. 281a o.p.

Należy zwrócić uwagę na co najmniej dwa orzeczenia sądowe, których zasadność została podkreślona w literaturze przedmiotu¹³, gdzie znajdziemy potwierdzenie słuszności koncepcji, iż wyznaczenie reprezentanta w trybie art. 281a o.p. powinno zobowiązywać organ podejmujący kontrolę podatkową do wykonywania tych działań wyłącznie wobec reprezentanta. W wyroku WSA w Poznaniu z dnia 21 grudnia 2007 r.¹⁴ wskazano, że gdy została ustanowiona osoba w trybie art. 281a o.p., nie można doręczyć upoważnienia do wszczęcia takiej kontroli podatkowej z jej pominięciem. W sprawie, która była przedmiotem tego orzeczenia, osoba taka została ustanowiona, ale organy podatkowe nie zdołały doręczyć jej w ustawowo określonym terminie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. W związku z powyższym, z uwagi na treść art. 284a § 3 o.p., uznano, że dokumenty z czynności kontrolnych przeprowadzonych w ramach wadliwie wszczętej kontroli podatkowej nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

W wyroku NSA z dnia 1 października 2009 r.¹⁵ wskazano natomiast, że w sytuacji, gdy ustanowiono pełnomocnika do reprezentowania kontrolowanego, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli musi być, nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli, doręczone właśnie jemu, a nie kontrolowanemu.

Podkreślić należy, że ww. orzeczenia dotyczą bezpośrednio art. 284a o.p., nie zaś art. 284 o.p. Biorąc pod uwagę jednak identyczne konstrukcje obu tych przepisów, można założyć, iż tezy i argumenty wskazane na poparcie tego stanowiska mają zastosowanie także na gruncie art. 284 o.p.

Analizując uzasadnienie ww. orzeczeń, szczególnie istotne wydają się trzy argumenty wskazane na poparcie ww. tez. Po pierwsze, wskazane w art. 284a o.p. słowo „reprezentowanie” ma inny sens niż słowo „zastępowanie”. Jest to szczególny rodzaj stałego pełnomocnictwa,

13 Zob. M. Popławski, *Komentarz do art. 284 i art. 284a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, wyd. IV.

14 I SA/Po 897/07 Lex nr 372131.

15 II FSK 670/08, Lex nr 518682.

reprezentowania kontrolowanego i nie może być postrzegane jako odmiana zwykłego, uzasadnionego względami czysto pragmatycznymi „zastępowania” kontrolowanego. Akceptując to twierdzenie, zwrócić należy uwagę, że pojęcie „reprezentować” oznacza „występować i działać w czymś imieniu, być przedstawicielem kogoś, czegoś”¹⁶, podczas gdy słowo „zastępować” oznacza „zrobić coś zamiast kogoś innego, wyreńczyć kogoś w czymś, zająć czyjeś miejsce”¹⁷.

Po drugie, konstrukcja rzetelnego (sprawiedliwego, uczciwego) postępowania przed organami administracji publicznej powinna opierać się na zasadzie harmonii praw i obowiązków procesowych, zakładającej realny, a nie iluzoryczny charakter kształtowanych gwarancji proceduralnych. Możliwość pominięcia w toku podejmowanych czynności pełnomocnika niweczyłaby tak rozumianą harmonię (spójność) owych gwarancji, stawiając kontrolowanego w niezrozumiałej i trudnej do wytłumaczenia sytuacji.

Po trzecie, powierzając reprezentowanie swoich interesów pełnomocnikowi wyznaczonemu w trybie art. 281 a o.p., kontrolowany ma prawo oczekiwać pełnego wywiązania się z powierzonej mu funkcji, tak aby zapewnić poszanowanie pewności prawa i poczucia bezpieczeństwa prawnego. Można więc przyjąć, że instytucja ta ma na celu przekazanie reprezentantowi przejęcia na siebie obowiązku weryfikacji poprawności poczynań kontrolujących i podejmowania – w zależności od wyników dokonywanych ocen – stosownych działań zmierzających do ochrony interesu kontrolowanego. Dodać można do tego argumentu sądu, że istotnym elementem rzeczywistości uprawnień podatnika będzie możliwość wyznaczenia reprezentanta, który będzie mógł działać w interesie podatnika już od samego początku kontroli podatkowej. W innym przypadku nastąpi naruszenie poczucia bezpieczeństwa prawnego kontrolowanego.

W kontekście wskazanych wyżej argumentów podniesionych przez sąd, należy także zwrócić uwagę na inne kwestie.

Po pierwsze, powołanie reprezentanta, o którym mowa w art. 281a o.p., nie jest obowiązkiem podatnika, lecz jego uprawnieniem. Jest przy tym instytucją stosowaną wyłącznie na wniosek strony. Z istoty upraw-

16 Słownik Języka Polskiego, t. 3 red. M. Szymczak, Warszawa 1995, s. 45.

17 *Ibidem*, s. 899.

nienia powinna natomiast wynikać korzyść przysługująca podmiotowi, który z niego zechce skorzystać. Organ podejmujący kontrolę podatkową powinien więc skierować stosowne działania wyłącznie do powołanego reprezentanta, nie zaś kontrolowanego. Tylko wtedy aktywność podatnika związana z powołaniem reprezentanta będzie przynosiła korzyść kontrolowanemu. Przy przyjęciu takiej koncepcji kontrolowany będzie miał realne prawo do korzystania z pomocy fachowca już od wszczęcia kontroli podatkowej. Z możliwością wyznaczenia reprezentanta powinna wiązać się ochrona interesu podatnika, nie zaś ułatwienie wszczęcia kontroli podatkowej w związku z rozszerzeniem kręgu podmiotów, wobec których będzie można swobodnie, w niczym nieskrępowany sposób wszcząć kontrolę podatkową. Gdyby ustawodawca chciał nadać taki sens instytucji reprezentanta, powinien wprowadzić obowiązek ustanawiania reprezentanta dla wszystkich podatników w wypadku kontroli podatkowej.

Po drugie, interpretacja regulacji dotyczących reprezentanta wyznaczanego zgodnie z art. 281a o.p. powinna być dokonana w szerszym kontekście, przy uwzględnieniu charakteru i celu innych regulacji prawnych dotyczącej przedmiotowej materii. W okresie, w którym uprawniono podatnika do wyznaczenia reprezentanta przed kontrolą podatkową, wprowadzono jednocześnie w Ordynacji podatkowej inne przepisy w dziale dotyczącym kontroli podatkowej, których zamierzeniem jest przede wszystkim ochrona interesu podatnika. Takim instrumentem jest np. konieczność zawiadomienia podatnika o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Trudno byłoby uzasadnić, że ustawodawca wprowadzając w tym samym okresie instytucję reprezentanta, miałby inny cel niż zapewnienie lepszej ochrony interesu podatnika.

Po trzecie, za przyjęciem analizowanej koncepcji przemawia także czystość konstrukcji i dychotomiczny podział praw i obowiązków między stroną a reprezentantem w relacji do organu prowadzącego kontrolę podatkową. Przyjęcie rozwiązania, że organ będzie mógł wszcząć kontrolę wobec podatnika lub reprezentanta, uniemożliwi w sposób optymalny kształtowanie wzajemnych relacji między tymi podmiotami.

Po czwarte, podatnik wyznaczający przed kontrolą podatkową reprezentanta ma prawo liczyć, zgodnie z zasadą zaufania podatnika do organu podatkowego wyrażoną w art. 121 o.p., że organ ten podejmie

stosowne działania związane z kontrolą wobec reprezentanta, którego kontrolowany sam ustanowił.

IV. Stanowisko pośrednie

W literaturze przedmiotu można dostrzec twierdzenie, zgodnie z którym organ podatkowy powinien wszcząć kontrolę podatkową wobec reprezentanta, ale w przypadku braku takiej możliwości może tę czynność podjąć bezpośrednio wobec kontrolowanego¹⁸. Wskazuje się ponadto, że warunkiem doręczenia stronie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli jest podjęcie nieudanej próby doręczenia tego pisma w pierwszej kolejności osobie reprezentującej kontrolowanego i odpowiednio udokumentowanie tego działania¹⁹.

W celu uzasadnienia takiego stanowiska zwraca się uwagę na kilka kwestii.

Po pierwsze, podkreśla się, że pod nieobecność reprezentanta upoważnienie powinno być doręczane kontrolowanemu, jeżeli jest on obecny, z uwagi na art. 292 o.p., który przewiduje „odpowiednie”, a nie bezpośrednio zastosowanie w kontroli podatkowej art. 145 § 2 o.p.²⁰ oraz ze względu na cel i pragmatyczne przesłanki ustanowienia w trybie art. 281a o.p. osoby upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego w kontroli podatkowej²¹.

Po drugie, wskazuje się, że celem wprowadzenia instytucji reprezentanta było zapewnianie pełnej realizacji celów kontroli podatkowej, w tym jej usprawnienia, tak po stronie kontrolowanego, jak i organu podatkowego, poprzez ułatwienie jej przeprowadzenia, nawet pod nieobecność kontrolowanego czy osób działających zgodnie z prawem w imieniu kontrolowanego oraz umożliwienie zakończenia kontroli²². Wydaje się, że wskazany wyżej cel wprowadzenia instytucji reprezen-

18 H. Dwulat, *Pełnomocnictwo w postępowaniach przed organami skarbowymi*, „Biuletyn Skarbowy” 2010, nr 3, s. 13, Lex 115934/1, a także I. Maciejuk, *Pełnomocnik oraz osoba reprezentująca kontrolowanego w postępowaniu kontrolnym podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2011, nr 9.

19 I. Maciejuk, *op. cit.*

20 Zgodnie z tym przepisem, jeżeli strona ustanowiła pełnomocnika, to pisma doręcza się pełnomocnikowi

21 H. Dwulat, *op. cit.*

22 I. Maciejuk, *op. cit.*

tanta nie znajduje odzwierciedlenia w przedstawionych wyżej uzasadnieniach projektów ustaw modyfikujących art. 281a o.p. przygotowanych w latach 2004 i 2005.

Po trzecie, w art. 281a o.p. brak jest odesłania do art. 145 § 2 o.p., zgodnie z którym, jeżeli strona ustanowiła pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi. Można byłoby oczekiwać, że gdyby ustawodawca chciał wprowadzić bezwzględny nakaz podejmowania czynności związanych z kontrolą podatkową wobec reprezentanta z wyłączeniem kontrolowanego, odesłanie takie powinno się pojawić. Twierdzenie to jest tym bardziej uzasadnione, że ww. art. 281a o.p. znalazło się odesłanie do art. 145 § 3 o.p. Z drugiej strony można podnieść, że mimo braku odesłania do art. 145 § 2 odpowiednie stosowanie także tego przepisu w analizowanym przypadku powinno mieć miejsce. Uzasadnić można to zastosowaniem art. 292 o.p.²³, a także tym, że odesłanie do art. 145 § 3 o.p. bez jednoczesnego zastosowania regulacji zawartej w art. 145 § 2 pozbawiałoby sensu odsyłanie do § 3 tego przepisu.

Po czwarte, wskazuje się, że w ordynacji podatkowej brak jest sankcji w postaci nieważności czynności polegającej na wszczęciu kontroli wobec strony, nie zaś wobec wcześniej ustanowionego reprezentanta²⁴. W art. 284a § 3 o.p. wskazuje się, że dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych z naruszeniem obowiązku, o którym mowa w § 2 (czyli doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli m.in. reprezentantowi), nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym. Należy także zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 180 § 1 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Przy przyjęciu koncepcji, że ustanowienie reprezentanta powinno skutkować tym, że organ będzie podejmował wszelkie czynności związane z kontrolą wobec reprezentanta, a nie kontrolowanego, złamanie tej zasady powinno więc powo-

23 Zgodnie z tym przepisem w sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 102 § 2 i 3, art. 135–138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142 oraz przepisy rozdziałów 1, 2, 5, 6, 9–12, 14, 16, 22 oraz 23 działu IV.

24 I. Maciejuk, *op. cit.* wskazuje, że brzmienie przepisu art. 281a § 2 o.p. nie przesądza o nieskuteczności wszczęcia kontroli podatkowej w sytuacji, gdy upoważnienie doręczono i legitymację okazano bezpośrednio kontrolowanemu z pominięciem reprezentanta. Powołany przepis nie przewiduje takiego skutku niedoręczenia upoważnienia osobie reprezentującej kontrolowanego.

dować konsekwencję polegającą na uznaniu jako wadliwych dowodów zebranych w ramach takiej kontroli podatkowej.

Po piąte, analizując treść art. 284 § 1 o.p., można wyprowadzić wnioszek, że reprezentant jest osobą, wobec której organ podatkowy podejmuje działania związane z kontrolą wyłącznie na wypadek nieobecności kontrolowanego, w tym w sytuacji dotyczącej doręczenia upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Jeśli więc w miejscu kontroli jest obecny kontrolowany, organ powinien doręczyć upoważnienie kontrolowanemu, a nie poszukiwać reprezentanta w celu dokonania tej czynności. W ostatnim zdaniu tego przepisu wskazuje się bowiem, że kontrolowany jest obowiązany wskazać osobę, która będzie go reprezentowała w trakcie kontroli, w czasie jego nieobecności, jeżeli nie wskazał tej osoby w trybie art. 281a o.p. Przepisu tego nie można jednak interpretować w oderwaniu od innych przepisów dotyczących reprezentanta, w tym przede wszystkim art. 281a § 2 o.p. Trzeba bowiem odróżnić reprezentanta wyznaczonego na podstawie art. 284 § 1 o.p. (kontrolowany ma obowiązek po wszczęciu kontroli ustanowienia reprezentanta na wypadek swojej nieobecności, jeśli nie ustanowił reprezentanta na podstawie art. 281a o.p.) od sytuacji, gdy reprezentant jest powoływany na podstawie art. 281a o.p. (przed wszczęciem kontroli podatkowej, przy czym działanie to nie jest obowiązkowe, lecz dobrowolnym). Tylko w tym drugim przypadku istnieje możliwość wyznaczenia reprezentanta przed wszczęciem kontroli podatkowej. Wyłączenie w tej sytuacji działanie to jest fakultatywne.

Wadą przedstawianej koncepcji jest także brak możliwości jej zastosowania w odniesieniu do wszystkich czynności, do udziału w których jest uprawniony reprezentant. Zgodnie z art. 281a § 2 o.p., jeżeli upoważnienie nie stanowi inaczej, przyjmuje się, że osoba wyznaczona jest uprawniona do działania w zakresie odbioru m.in. zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Podkreślić należy, że istotnym elementem ww. koncepcji jest zaistnienie sytuacji polegającej na braku możliwości podjęcia określonej czynności bezpośrednio wobec reprezentanta. Na czym może polegać brak możliwości doręczenia reprezentantowi ww. zawiadomienia, skoro, jeśli odbiorcy nie można doręczyć pisma w miejscu zamieszkania czy miejscu pracy lub innym miejscu wskazanym w art. 148 i 149 o.p., pismo na podstawie art. 150

o.p. zostawia się na okres 14 dni w placówce pocztowej. W tym przypadku doręczenie uważa się za dokonane z upływem tego terminu.

VI. Wnioski

Z przedstawionej analizy dotyczącej zasad postępowania w zakresie wszczęcia kontroli podatkowej po wyznaczeniu reprezentanta zgodnie z art. 281a o.p. wpłynął wniosek, że większość argumentów wskazanych wyżej uzasadnia przyjęcie koncepcji korzystnej dla podatników. Zgodnie z nią organ podejmujący kontrolę powinien podjąć działania związane ze wszczęciem kontroli wobec reprezentanta, nie zaś kontrolowanego. Kontrolowany może być osobą, wobec której takie działania będą mogły być skuteczne wyłącznie w dwóch przypadkach. Po pierwsze, gdy reprezentant po wezwaniu do stawienia się w miejsce kontroli nie stawia się następnego dnia po upływie 7 dni od dnia wezwania (art. 284 § 3 w zw. z art. 285 § 3 o.p.). Drugi przypadek będzie miał miejsce w przypadku istnienia podstawy do podjęcia kontroli „na legitymację”, gdy jednocześnie w miejscu kontroli reprezentant nie jest obecny. W obydwu przypadkach czynności kontrolne, w tym wszczęcie kontroli, są podejmowane wobec kontrolowanego, który powinien być traktowany jako obecny na miejscu kontroli świadek.