

PROKURENT JAKO PEŁNOMOCNIK PODATNIKA W ŚWIETLE ZNOWELIZOWANEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

Grzegorz Dudar

1. Uwagi ogólne

Z dniem 1 stycznia 2016 r. oraz 1 lipca 2016 r. uległy istotnym zmianom przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie pełnomocnictw. Dodano do działu IV o.p. nowy rozdział 3a „Pełnomocnictwo”, w którym w sposób kompleksowy (za wyjątkiem pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji) uregulowano tę instytucję, wprowadzono nowe rodzaje pełnomocnictw (ogólne, szczególne, pełnomocnika do doręczeń, tymczasowego pełnomocnika szczególnego) oraz zmieniono zasady dokumentowania przez organy podatkowe faktu udzielenia pełnomocnictwa. Na tle powyższych przepisów pojawiły się wątpliwości związane z osobą prokurenta, w jakim charakterze może on występować w postępowaniu podatkowym, czy też składając deklaracje na podatek oraz czy musi przedłożyć do akt prowadzonego postępowania dodatkowe pełnomocnictwo procesowe dla reprezentowania swojego mocodawcy.

Zasadniczym celem niniejszej publikacji jest przybliżenie instytucji prokury i prokurenta oraz wyjaśnienie, w świetle nowych regulacji o.p., na jakich zasadach prokurent może występować przed organami podat-

kowymi, zarówno poza, jak i ramach prowadzonych postępowań podatkowych, czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej.

2. Istota prokury

Ordynacja podatkowa w żadnym miejscu nie odnosi się do instytucji prokury, dlatego też, mając na uwadze generalne odesłanie wynikające z art. 138o o.p., należy sięgnąć do przepisów kodeksu cywilnego oraz kodeksu postępowania cywilnego¹. Jedynie w art. 151 § 1 o.p. ustawodawca przewidział, że doręczenia pism osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej następuje w lokalu ich siedziby lub w miejscu prowadzenia działalności – osobie upoważnionej do odbioru korespondencji lub prokurentowi. Powyższy przepis dotyczy jednak wyłącznie doręczeń przesyłek i w żadnym zakresie nie wyjaśnia, czym jest prokura i kim jest prokurent.

Zgodnie z art. 109¹ kc. prokura jest pełnomocnictwem udzielonym przez przedsiębiorcę podlegającego obowiązkowi wpisu do rejestru przedsiębiorców, które obejmuje umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych, jakie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Prokura stanowi szczególny rodzaj pełnomocnictwa, jest formą (postacią) umocowania do działania w cudzym imieniu, opartą na oświadczeniu reprezentowanego (art. 96 kc.). Udzielenie prokury jest przy tym uznawane za jednostronną czynność prawną. Do udzielenia prokury wystarczające jest zatem złożenie oświadczenia woli przez podmiot do tego uprawniony, a zatem powołanie do pełnienia określonych funkcji jest stosunkiem prawnym jednostronnym. Stosownie do art. 109² § 1 i 2 kc. prokura pod rygorem nieważności powinna być udzielona na piśmie. Prokurentem może być wyłącznie osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Ustawodawca przyjął również, że prokura może być udzielona kilku osobom łącznie (prokura łączna) lub samodzielnie (prokura samoistna). W sytuacji udzielenia prokury łącznej kierowane do przedsiębiorcy oświadczenia lub doręczenia pism mogą być dokonywane wobec jednej z osób, którym udzielono prokury łącznej – art.

1 Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1822 ze zm.

109⁴ § 1 i 2 kc. Udzielenie i wygaśnięcie prokury przedsiębiorca powinien zgłosić do rejestru przedsiębiorców. Zgłoszenie o udzieleniu prokury powinno określać jej rodzaj, a w przypadku prokury łącznej także sposób jej wykonywania – art. 109⁸ § 1 i 2 kc.

Z powyższych regulacji wynika kilka podstawowych kwestii. Po pierwsze, prokurę może ustanowić wyłącznie przedsiębiorca wpisany do rejestru przedsiębiorców. Rejestr przedsiębiorców jest prowadzony w ramach Krajowego Rejestru Sądowego w oparciu o ustawę o Krajowym Rejestrze Sądowym. Oznacza to, że prokura może być ustanowiona wyłącznie przez podmioty, o których mowa w art. 36 u.k.r.s., a zatem będą to przede wszystkim: spółki prawa handlowego (zarówno osobowe: spółka jawna, partnerska, komandytowa, komandytowo-akcyjna, jak i kapitałowe: spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjna), spółdzielnie, przedsiębiorstwa państwowe i towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, zarówno krajowe, jak i zagraniczne. Konsekwencją takiej regulacji jest to, że prokury nie może ustanowić przedsiębiorca będący osobą fizyczną i podlegający wpisowi do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Po drugie, prokura musi być udzielona na piśmie, zaś prokurentem może być wyłącznie osoba fizyczna posiadająca pełną zdolność do czynności prawnych. Nie mogą być zatem prokurentem osoby prawne czy jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Skoro prokurentem może być osoba fizyczna, nie ma przeciwwskazań, aby był nim profesjonalny pełnomocnik – adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy. Istotne jest również to, że o fakcie ustanowienia prokury i jej rodzaju oraz zakresie jej wykonywania przedsiębiorca jest zobowiązany umieścić informację w rejestrze przedsiębiorców. Tym samym organy podatkowe, mając dostęp do Krajowego Rejestru Sądowego, mają możliwość zweryfikowania, czy określona osoba jest prokurentem danego podatnika, w jaki sposób może go reprezentować (samodzielnie czy łącznie z innymi osobami) oraz w jakim zakresie dana prokura została ustanowiona.

W świetle powyższych regulacji przyjęć należy, że prokura jest pełnomocnictwem szczególnego rodzaju. Jest umocowaniem do działania w imieniu i na rzecz mocodawcy. Jego istota tkwi w tym, że czynność prawna dokonana przez prokurenta w granicach jego umocowania wywiera bezpośrednio skutki w sferze prawnej mocodawcy. Dotyczy więc,

tak jak każde pełnomocnictwo, jedynie stosunków zewnętrznych między mocodawcą a osobami trzecimi, a nie sfery wewnętrznej mocodawcy. Obejmuje ona występowanie we wszelkich stosunkach prawnych związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa, polegające na ujawnianiu woli mocodawcy na zewnątrz. Określenie „umocowanie” wyraźnie wskazuje, że prokura polega na uprawnieniu prokurenta do reprezentowania mocodawcy, a nie na nałożeniu obowiązku reprezentowania. Jej udzielenie (tak jak i pełnomocnictwa) nie rodzi po stronie prokurenta zobowiązania do działania w imieniu i na rzecz mocodawcy. Tym samym fakt udzielenia prokury nie wyłącza prawa mocodawcy (strony postępowania podatkowego) do ustanowienia pełnomocnictwa procesowego do jej reprezentowania innemu podmiotowi, z wszystkimi konsekwencjami tego stanu rzeczy, w tym z konsekwencjami wynikającymi z art. 145 § 1 i § 2 o.p.²

Konsekwencją powyższych rozważań jest to, że prokurent nie może być traktowany jako organ czy też quasi-organ osoby prawnej. Co do zasady, w zależności od formy organizacyjnej, spółki są reprezentowane bądź to przez wspólników (spółki osobowe), bądź przez powołane do tego organy – najczęściej zarząd (spółki kapitałowe). Owszem, ustawodawca odpowiednio w art. 205 § 1 k.s.h. i art. 373 § 1 k.s.h. wskazał w odniesieniu do spółek kapitałowych, że jeżeli zarząd jest wieloosobowy, sposób reprezentowania spółki określa jej statut. Jeżeli statut nie zawiera żadnych postanowień w tym przedmiocie, do składania oświadczeń w imieniu spółki wymagane jest współdziałanie dwóch członków zarządu albo jednego członka zarządu łącznie z prokurentem. Powyższy zapis w żadnej mierze nie może jednak wskazywać, że prokurent jest członkiem zarządu osoby prawnej – ustawodawca przewidział, że w sytuacji zarządu wieloosobowego prokurent może niejako zastąpić członka zarządu przy składaniu oświadczeń w imieniu spółki, ale nie oznacza to, że jest członkiem takiego organu. W przypadku łącznej dwuosobowej reprezentacji przez organ dopuszczalne jest więc występowanie dwóch piastunów organu albo członka zarządu i prokurenta. Ten drugi przypadek oznacza mieszaną reprezentację spółki, czyli łączne występowanie członka zarządu ograniczonego w sposobie wykonywania reprezentacji

2 Zob. wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2016 r., sygn. akt II GSK 741/14.

przez prokurenta.³ Konieczność współdziałania członka zarządu z innym członkiem zarządu lub prokurentem dla reprezentowania spółki w żadnym zakresie nie oznacza, że w takiej sytuacji mamy do czynienia z prokurentem jako samoistnym pełnomocnikiem reprezentującym spółkę. Spółka w takiej sytuacji działa samodzielnie (bez pełnomocnika), zaś prokurent występuje wyłącznie jako zastępca członka zarządu, gwarantujący właściwą reprezentację spółki na zewnątrz. Konieczność współdziałania prokurenta z członkiem zarządu przy reprezentacji spółki nie jest prokurą łączną.

3. Kompetencje prokurenta

Poczynione rozważania jednoznacznie wskazują, że prokurent jest nikim innym jak pełnomocnikiem przedsiębiorcy w zakresie związanym z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Skoro prokurent jest stałym pełnomocnikiem przedsiębiorcy (podatnika), musi być osobą fizyczną posiadającą pełną zdolność do czynności prawnych (art. 109² § 2 kc.), nie ulega więc wątpliwości, że w świetle brzmienia art. 138b § 1 o.p. spełnia wymagania stawiane przez Ordynację podatkową dla osoby pełnomocnika. Tym samym prokurent może być pełnomocnikiem podatnika (strony postępowania podatkowego) i to zarówno pełnomocnikiem ogólnym, szczególnym jak i do doręczeń. Może również, stosownie do art. 80a § 1 o.p., podpisać deklarację, w tym deklarację składaną za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Pozostaje do rozstrzygnięcia, w jakiej formie przedsiębiorca (podatnik) ma zakomunikować organowi podatkowemu wolę reprezentowania go przez prokurenta na etapie postępowania podatkowego, czy też składania deklaracji podatkowej.

3.1 Pełnomocnik ogólny

Ustawodawca w zakresie pełnomocnictwa ogólnego (art. 138d § 1 o.p.), czyli pełnomocnictwa upoważniającego do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej,

3 P. Antoszek, Prokura łączna niewłaściwa oraz reprezentacja mieszana w spółce kapitałowej, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 5, s. 26-31.

przewidział, że musi być ono ustanowione i złożone, na odpowiednim wzorze, za pomocą środków komunikacji elektronicznej Ministrowi Finansów (od 1 marca 2017 r. – Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej). Jedynie w sytuacji wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego, jego zmianę, odwołanie lub wypowiedzenie w formie dokumentu elektronicznego pełnomocnictwo będzie można złożyć w formie pisemnej, ale również ono musi być doręczone Ministrowi Finansów (Szefowi KAS). Informacje o ustanowieniu pełnomocnictwa ogólnego Minister Finansów (Szef KAS) umieszcza w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych, do którego dostęp mają organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Ustanowienie pełnomocnictwa ogólnego będzie skutkowało tym, że organ podatkowy przed podjęciem jakiejkolwiek czynności na gruncie o.p., będzie zobowiązany do zweryfikowania, czy dany podatnik nie ustanowił pełnomocnika ogólnego, a jeżeli to uczynił, o wszelkich czynnościach będzie zobowiązany do poinformowania pełnomocnika, a nie podatnika. Oznaczać to będzie m.in., że takiemu pełnomocnikowi będzie trzeba doręczyć postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego, wezwanie do złożenia wyjaśnień w zakresie złożonej deklaracji czy zawiadomienia o zamiarze przeprowadzenia kontroli podatkowej.

Nałożenie na podatnika obowiązku złożenia dokumentu pełnomocnictwa w drodze elektronicznej (wyjątkowo papierowej) bezpośrednio Ministrowi Finansów (Szefowi KAS) skutkuje tym, że aby prokurent był skutecznie ustanowiony pełnomocnikiem ogólnym, mocodawca jest zobowiązany do poinformowania Ministra Finansów (szefa KAS) o powyższym fakcie poprzez złożenie takiego dokumentu. Nie wystarczy samo ujawnienie prokury i osoby prokurenta w Krajowym Rejestrze Sądowym; niezbędne jest dodatkowe ustanowienie prokurenta pełnomocnikiem ogólnym w formie dokumentu pełnomocnictwa, przekazanego drogą elektroniczną. Pełnomocnictwo ogólne ma bardzo szeroki zakres i dla zapewnienia z jednej strony ochrony praw podatnika, a z drugiej sprawności i rzetelności wykonywanych obowiązków przez organy podatkowe, nie może być wątpliwości, czy dana osoba, w tym przypadku prokurent, jest pełnomocnikiem ogólnym czy też nie. Zatem przedsiębiorca (podatnik), chcąc ustanowić prokurenta pełnomocnikiem ogólnym w prawie podatkowym, powinien o powyższym poinformować

Ministra Finansów, składając dokument pełnomocnictwa w drodze elektronicznej, według określonego wzoru. W doktrynie wskazuje się, że niedochowanie wymogu złożenia pełnomocnictwa według ustalonego wzoru nie powinno rzutować na ważność i skuteczność ustanowienia pełnomocnikiem określonej osoby⁴.

3.2. Pełnomocnik szczególny, pełnomocnik do doręczeń

Inaczej przedstawia się sytuacja w zakresie pełnomocnictwa szczególnego. Jest to pełnomocnictwo udzielane w toku określonych procedur uregulowanych w o.p., czyli czynności sprawdzających, postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Zgodnie z art. 138e § 1 o.p. pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego. Pełnomocnictwo szczególne może być udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone ustnie do protokołu. Pełnomocnictwo szczególne udzielone na piśmie składa się do akt sprawy według wzoru określonego w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictwa szczególnego i pełnomocnictwa do doręczeń oraz wzorów zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych pełnomocnictw⁵ w oryginale lub jego notarialnie poświadczony odpis. Stosownie do art. 138c § 1 o.p. pełnomocnictwo powinno wskazywać dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy, dane identyfikujące pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydenta – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego, adres tego pełnomocnika do doręczeń w kraju, a w przypadku adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego – także jego adres elektroniczny.

Z powyższych przepisów wynika, że dokument pełnomocnictwa szczególnego, bez względu na formę jego udzielenia, powinien być złożony do akt konkretnej sprawy podatkowej, aby nie było wątpliwości, że w tym konkretnym postępowaniu dany podatnik jest reprezentowany

4 M. Popławski, Pełnomocnictwa po zmianach w ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 2, s. 21-27.

5 Dz.U. z 2015 r. poz. 2330.

przez pełnomocnika. Skoro ustawodawca dopuszcza możliwość ustanowienia pełnomocnictwa w różnych formach (w drodze dokumentu elektronicznego, na piśmie, ustnie do protokołu), w mojej ocenie także przedłożenie do akt sprawy odpisu z Krajowego Rejestru Sądowego, z którego będzie wynikało, że osoba składająca pismo jest prokurentem, jest wystarczające dla uznania jej za osobę umocowaną do reprezentowania podatnika. W myśl art. 17 ust. 1 k.s.h. domniemywa się, że dane wpisane do rejestru są prawdziwe, a zatem osoba ujawniona w KRS-ie jako prokurent jest umocowana do reprezentowania przedsiębiorcy (podatnika). Oczywiście z treści odpisu z KRS-u powinno w sposób niebudzący wątpliwości wynikać, że prokurent może samodzielnie reprezentować podatnika (prokura samoistna). W sytuacji, gdy z KRS-u wynika, że mamy do czynienia z prokurą łączną (do reprezentowania przedsiębiorcy niezbędne jest działanie co najmniej dwóch prokurentów jednocześnie), wówczas dla skutecznego złożenia pisma niezbędne są podpisy dwóch prokurentów. W takiej sytuacji należy przyjąć, że podatnika reprezentują obaj prokurenci łącznie, co skutkować będzie tym, że organy podatkowe w trakcie prowadzonych postępowań, powinny komunikować się co najmniej z jednym z prokurentów (art. 109⁴ § 2 kc. w zw. z art. 138o o.p.).

Podkreślić należy, że dane wynikające z KRS-u w zakresie ustanowienia konkretnej osoby prokurentem są zbliżone do tych, które wymaga o.p. od treści dokumentu pełnomocnictwa (art. 138c § 1 o.p.). W KRS-ie znajdziemy dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy (NIP) oraz dane pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy (PESEL). W KRS-ie nie znajdziemy adresu elektronicznego prokurenta, jednakże niezmiernie rzadko się zdarza, aby prokurent był jednocześnie adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym tego samego przedsiębiorcy. Dlatego też, jeżeli treść KRS-u w zakresie ustanowienia prokurenta nie budzi wątpliwości, wiadomo, jaki jest zakres i sposób wykonywania prokury, przyjąć należy, że odpis z tegoż rejestru jest wystarczającym dokumentem potwierdzającym działalność strony postępowania przez pełnomocnika będącego prokurentem. Jednocześnie, o czym była już mowa powyżej, o.p. nie przewiduje żadnych sankcji za złożenie pełnomocnictwa w innej formie niż na urzędowym wzorze wynikającym z rozporządzenia Ministra Finansów, dlatego też

odpis KRS-u jest wystarczającym dokumentem potwierdzającym umocowanie prokurenta do bycia pełnomocnikiem podatnika.

Z uwagi na charakter pełnomocnictwa prokurenta z oczywistych względów może być on również pełnomocnikiem do doręczeń. Jednakże z uwagi na przesłanki ustanowienia takiego pełnomocnika wydaje się mało prawdopodobnym, aby prokurent kiedykolwiek w praktyce mógł być takim pełnomocnikiem. Zakres umocowania prokurenta jest znacznie szerszy, a skoro prokury, co do zasady, nie można ograniczyć ze skutkiem dla osób trzecich (art. 109¹ § 2 kc.), mało realnym jest, aby prokurent był wyłącznie pełnomocnikiem do doręczeń w rozumieniu o.p. Pośrednio wskazuje na powyższe także treść art. 151 § 1 o.p., który traktuje doręczenie pisma prokurentowi, w siedzibie osoby prawnej lub miejscu prowadzenia przez nią działalności gospodarczej, za równoznaczne z doręzeniem pisma stronie postępowania.

3.3. Pełnomocnik do podpisywania deklaracji

Odrębnym, zarówno od pełnomocnictwa ogólnego, jak i szczególnego, jest uregulowane w art. 80a o.p. pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji. Stosownie do art. 80a § 1 i 2 o.p., jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, deklaracja, w tym deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej, może być podpisana także przez pełnomocnika podatnika, płatnika lub inkasenta. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa składa się organowi podatkowemu właściwemu w sprawach podatku, którego dana deklaracja dotyczy. Jednocześnie ustawodawca przewidział, że w zakresie pełnomocnictwa oraz zawiadomienia o zmianie lub odwołaniu pełnomocnictwa składanego w formie dokumentu elektronicznego właściwym organem jest Minister Finansów (od 1 marca 2017 r. Szef KAS). Również w przypadku pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienia o jego odwołaniu lub zmianie ustawodawca przewidział odpowiednie wzory, na których powinny być składane⁶.

6 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictw do podpisywania deklaracji oraz wzorów zawiadomień o zmianie lub odwołaniu tych pełnomocnictw, Dz.U. poz. 2337.

W doktrynie wskazuje się, że o ile zarówno pełnomocnik ogólny jak i szczególny składa w imieniu mocodawcy oświadczenie woli, tak pełnomocnik podpisujący deklarację podatkową składa także oświadczenie wiedzy.⁷ Przyjmuje się zatem, że pełnomocnictwo ogólne nie może obejmować swoim zakresem także pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji.⁸ Z treści pełnomocnictwa musi wyraźnie wynikać, że określona osoba jest uprawniona do podpisywania deklaracji. W przeciwnym wypadku należy domniemywać, że skoro jest to czynność szczególna, pełnomocnictwo procesowe, nawet najbardziej ogólne, nie obejmuje umocowania do podpisywania deklaracji.

Z istoty prokury (art. 109¹ § 1 kc.) wynika, że prokurent jest umocowany do dokonywania czynności sądowych i pozasądowych, jakie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Nie ulega wątpliwości, że taką czynnością jest także podpisanie deklaracji podatkowej, oczywiście w zakresie tych podatków, które są związane z działalnością gospodarczą prowadzoną przez takiego przedsiębiorcę. Jednocześnie ustawodawca przewidział w § 2 art. 109¹ kc., że nie można ograniczyć prokury ze skutkiem wobec osób trzecich, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Takimi przepisami szczególnymi są wyłącznie art. 109³ i 109⁵ kc., z których wynika, że do zbycia przedsiębiorstwa, do dokonania czynności prawnej, na podstawie której następuje oddanie go do czasowego korzystania oraz do zbywania i obciążania nieruchomości jest wymagane pełnomocnictwo do poszczególnej czynności oraz że prokurę można ograniczyć do zakresu spraw wpisanych do rejestru oddziału przedsiębiorstwa (prokura oddziałowa). Przepisy te mają charakter bezwzględnie obowiązujący, a zatem jedynie w tych dwóch przypadkach prokurent nie może podejmować czynności w imieniu przedsiębiorcy i dla skutecznego jego działania jest niezbędne pełnomocnictwo do dokonania poszczególnych czynności. We wszelkich innych sprawach prokurent może działać w imieniu i na rzecz mocodawcy, co oznacza, że może składać w jego imieniu nie tylko oświadczenia woli (jak typowy pełnomocnik), ale również oświadczenia wiedzy (możliwość reprezentowania spółki łącznie z członkiem zarządu przy reprezentacji łącznej).

7 M. Grego, Podpisanie deklaracji podatkowej przez doradcę podatkowego – ewolucja poglądów, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 3, s. 76 i nast.

8 M. Popławski, Pełnomocnictwa po zmianach..., *op. cit.*

Mając powyższe na względzie, w mojej ocenie należy przyjąć, że ustanowienie konkretnej osoby prokurentem jest wystarczające do uznania jej za pełnomocnika upoważnionego do podpisywania deklaracji podatkowych. Skoro w doktrynie dominuje pogląd, że nie ma obowiązku składania dokumentu pełnomocnictwa na wzorze określonym przez Ministra Finansów (UPL-1), a przynajmniej, że z naruszeniem tego obowiązku nie wiążą się żadne sankcje dla podatnika (płatnika, inkasenta), przyjmując należy, że samo dołączenie do deklaracji podpisanej przez prokurenta odpisu z KRS-u, z którego będzie wynikało ustanowienie prokury samoistnej dla konkretnego prokurenta, będzie wystarczającym dokumentem potwierdzającym istnienie pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji podatkowych. Zaznaczyć należy, że ustawodawca w art. 80a § 2 o.p. wyraźnie zaznaczył, że takie pełnomocnictwo oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa składa się organowi podatkowemu właściwemu w sprawach podatku, którego dana deklaracja dotyczy, a zatem w powyższym zakresie niezbędne jest złożenie odpisu KRS-u przez podatnika (płatnika, inkasenta). W takiej sytuacji organ nie może sam, z urzędu, dysponując dostępem do bazy KRS, oceniać, czy osoba wskazująca, że jest prokurentem, jest umocowana do podpisywania deklaracji podatkowych czy też nie. Z uwagi na charakter tegoż pełnomocnictwa i daleko idące skutki podatkowe dla samego podatnika, to od wyraźnej jego woli powinno być uzależnione (złożenie do organu dokumentu, z którego wynika umocowanie do podpisywania deklaracji – odpisu z KRS-u potwierdzającego umocowanie dla prokurenta), czy prokurent może w jego imieniu podpisywać deklaracje podatkowe.

Z dokumentu pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji podatkowych powinno wyraźnie wynikać względem jakich podatków dany pełnomocnik ma umocowanie do podpisywania deklaracji. W odpisie z KRS-u nie znajdziemy takich informacji, dlatego też, w mojej ocenie, przyjmując należy, że prokurent posługujący się jedynie odpisem z KRS-u może podpisywać wyłącznie deklaracje w zakresie podatków związanych z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy. Skoro z odpisu z KRS-u nie wynika także zakres czasowy pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji, zasadnym wydaje się przyjęcie, że prokurent może podpisywać deklaracje jedynie za te okresy rozliczeniowe, w których skutecznie jest ustanowionym prokurentem. Wygaśnięcie prokury lub

wykreślenie określonego prokurenta z KRS-u skutkować będzie wygaśnięciem uprawnienia takiej osoby do podpisywania deklaracji.

Za powyższym poglądem przemawia również generalne odesłanie z art. 80a § 4 o.p. do stosowania odpowiednio przepisów dotyczących pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym. Skoro na etapie postępowania podatkowego odpis z KRS-u zastępuje dokument pełnomocnictwa, nic nie stoi na przeszkodzie, aby również na gruncie podpisywania deklaracji taki dokument potwierdzał umocowanie prokurenta do dokonania określonej czynności.

Podkreślić należy, że powyższa zasada nie będzie miała zastosowania do pełnomocnictwa składanego w formie dokumentu elektronicznego. Skoro ustawodawca przewidział taką szczególną formę dokumentu, skoro takie pełnomocnictwo musi być złożone już nie właściwemu organowi podatkowemu, lecz Ministrowi Finansów (Szefowi KAS), nie może się ono ograniczać wyłącznie do odpisu z KRS-u. Jeżeli wolą podatnika (płatnika, inkasenta) jest, aby prokurent miał możliwość podpisywania deklaracji podatkowych przed wszystkimi organami podatkowymi w zakresie wszystkich podatków, to o powyższym powinien, w odrębnym dokumencie elektronicznym, poinformować Ministra Finansów (Szefa KAS). Odpis z KRS-u nie jest dokumentem elektronicznym, dlatego też nie może być uznany za dokument udzielający pełnomocnictwa w formie dokumentu elektronicznego.

4. Podsumowanie

Obowiązujące przepisy jednoznacznie wskazują, że prokura jest niczym innym jak stałym pełnomocnictwem udzielonym przez przedsiębiorcę, wpisanego do rejestru przedsiębiorców prowadzonego w ramach Krajowego Rejestru Sądowego, które obejmuje umocowanie do czynności sądowych i pozasądowych, związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Niewątpliwie obejmuje ona prowadzenie przedsiębiorstwa w zakresie spraw podatkowych, zarówno poza, jak i ramach prowadzonych postępowań podatkowych, czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej.

Prokurent niewątpliwie może być pełnomocnikiem strony postępowania podatkowego, jak i pełnomocnikiem podatnika, płatnika lub inkasenta do podpisywania deklaracji. Dokumentem potwierdzającym udzielenie pełnomocnictwa prokurentowi do występowania w charakterze pełnomocnika szczególnego czy też pełnomocnika do podpisywania deklaracji jest odpis z KRS-u, z którego będzie wynikał charakter i zakres udzielonej prokury. Złożenie takiego odpisu do akt sprawy podatkowej przez stronę postępowania lub samego prokurenta, czy też złożenie go łącznie z deklaracją podatkową podpisaną przez prokurenta jest wystarczającym sposobem uzewnętrznienia woli podatnika do reprezentowania go przed organami podatkowymi przez prokurenta. Jedynie w zakresie pełnomocnictwa ogólnego oraz pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji, składanych w formie dokumentu elektronicznego Ministrowi Finansów (Szefowi KAS), dla prawidłowego umocowania prokurenta do reprezentowania podatnika wydaje się niezbędnym przedłożenie dodatkowego pełnomocnictwa w wymaganej formie.