

Glosy

Aleksandra Hurkała

GŁOSA DO WYROKU NSA Z 10.03.2021 R. (III FSK 2552/21)

Celem glosy jest dokonanie oceny wyroku NSA z 10.03.2021 r. (III FSK 2552/21) ze szczególnym uwzględnieniem zasady zaufania. Zasadniczym problemem poruszonym w tym orzeczeniu jest zakres pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym – czy bez wyraźnego stwierdzenia obejmuje ono także postępowanie odwoławcze? Omówione zostały także wątpliwości związane z rozumieniem „sprawy podatkowej” oraz problemy praktyczne ze stosowaniem formularza PPS-1. Przedstawiono aktualne orzecznictwo sądów oraz materiały legislacyjne. We wnioskach sformułowano postulaty *de lege ferenda*.

1. WSTĘP

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10.03.2021 r. (III FSK 2552/21)¹ w ocenie Autorki zasługuje na szczególną uwagę, ponieważ dotyczy nierówności powstałej na linii państwo–obywatel. Organy podatkowe nierzadko interpretują przepisy na niekorzyść podatników. Takie sytuacje wynikają czasami ze stosowania zasady *in dubio pro fisco*, a czasami z wątpliwej jakości przepisów. Glosowane orzeczenie powinno być przestrożą dla organów podatkowych, a także pewnym postulatem pod adresem ustawodawcy.

2. STAN FAKTYCZNY

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Lublinie (SKO) wydało postanowienie utrzymujące w mocy własne postanowienie w przedmiocie pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia. Kolegium stwierdziło, że pełnomocnik strony na etapie postępowania odwoławczego nie złożył pełnomocnictwa szczególnego na urzędowym formularzu oraz że sama strona nie dokonała czynności, do której była wezwana – podpisania odwołania.

¹ <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A929A2310D>.

Zdaniem SKO, jeżeli strona chciała być reprezentowana w postępowaniu odwoławczym przez pełnomocnika, to powinna była uzupełnić odwołanie o swój podpis i jednocześnie złożyć odpowiednie pełnomocnictwo na urzędowym formularzu.

W zażaleniu na postanowienie zarzucono m.in. błędne ustalenie, że w aktach sprawy administracyjnej nie znajduje się pełnomocnictwo szczególne (PPS-1), podczas gdy zostało załączone do akt sprawy w czerwcu 2016 r. Rozpoznając zażalenie, SKO podkreśliło, że wójt wszczął z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie określenia skarżącej wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Samorządowe Kolegium Odwoławcze wezwało pełnomocnika do usunięcia braku odwołania, w terminie 7 dni, przez złożenie pełnomocnictwa szczególnego. Organ wezwał pełnomocnika do usunięcia braków, lecz we wskazanym terminie pełnomocnictwo o odpowiedniej treści nie zostało przedstawione. Następnie wezwano skarżącą do usunięcia braków odwołania poprzez jego podpisanie (czego skarżąca nie wykonała). W określonym terminie skarżąca złożyła pełnomocnictwo szczególne według wzoru PPS-1, w którym upoważniła pełnomocnika do reprezentowania jej przed organami administracyjnymi, w tym SKO. Dokonanie powyższej czynności, w ocenie organu, nie mogło jednak zostać uznane za usunięcie braku odwołania w postaci braku podpisu skarżącej. Samorządowe Kolegium Odwoławcze stwierdziło, że we wskazanych terminach pełnomocnictwo w formie odpowiadającej wymogom określonym w formularzu PPS-1 nie zostało złożone przez pełnomocnika oraz że odwołanie nie zostało podpisane przez skarżącą, prawidłowo zatem rozstrzygnięto o pozostawieniu wniosku o zasądzenie kosztów postępowania bez rozpatrzenia.

W skardze pełnomocnik skarżącej wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego postanowienia oraz postanowienia go poprzedzającego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie stwierdził, że skarga zasługuje na uwzględnienie, wskutek czego uchylono zaskarżone postanowienia SKO. Zdaniem sądu dokument pełnomocnictwa złożony do akt sprawy musi być oceniany w świetle przepisów obowiązujących w tym czasie. W ocenie WSA organ nie może dokonywać ustaleń, czy strona w danej sprawie chce działać samodzielnie, czy przez pełnomocnika i w jakim stopniu został on do niej umocowany. Złożone w toku postępowania pełnomocnictwo swym zakresem przedmiotowym obejmowało całe postępowanie w przedmiocie podatku od nieruchomości, postępowanie przed organem odwoławczym, na każdym jego etapie.

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi kasacyjnej SKO w Lublinie od wyroku WSA w Lublinie (I SA/Lu 266/20) oddalił skargę kasacyjną.

3. ANALIZA ORZECZENIA

Głosowane orzeczenie NSA odnosi się zasadniczo do tematyki pełnomocnictwa na gruncie postępowania podatkowego. Uboczną kwestią jest rozumienie pojęcia „sprawa podatkowa”, które oddziałuje na zakres udzielonego pełnomocnictwa.

Ordynacja podatkowa przyznaje stronie możliwość działania przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania (art. 138a § 1 Ordynacji podatkowej²). Na gruncie analizowanego wyroku najistotniejsze znaczenie ma pełnomocnictwo szczególne, upoważniające do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego (art. 138e § 1 o.p.). Jak trafnie zauważył NSA, podmiotem określającym zakres „sprawy podatkowej” jest sam mocodawca, który udziela pełnomocnictwa. Podatnik dysponuje swobodą decyzji w przedmiocie ustanowienia pełnomocnika. Naturalną konsekwencją jest także określenie zasięgu tego pełnomocnictwa. Kwestią, która odróżnia pełnomocnictwo szczególne od ogólnego, jest to, że w ramach tego pierwszego pełnomocnik będzie mógł reprezentować mocodawcę w konkretnie określonych granicach. Sąd podkreślił zatem podmiotowość podatnika. Z jednej strony jest to znaczące uprawnienie, a z drugiej obowiązek precyzyjnego formułowania swojego oświadczenia. Dotychczasowe orzecznictwo nieczę-

sto akcentowało szczególną rolę mocodawcy.

Powołując się na doktrynę, w uzasadnieniu wyroku zaznaczono, że „Istotnym pozostaje, aby organ podatkowy, do którego dane pełnomocnictwo szczególne jest kierowane, miał możliwość zidentyfikowania sprawy podatkowej, o którą chodzi”. W ten sposób sąd odniósł się do obowiązku precyzyjnego formułowania swojego oświadczenia, o którym mowa w poprzednim akapicie. Wymóg ten jest istotny dla zachowania sprawnego działania organu podatkowego. Jednoznaczne i niebudzące wątpliwości określenie sprawy podatkowej leży w interesie strony postępowania, gdyż pozwoli na uniknięcie uzupełniania braków formalnych w zakresie pełnomocnictwa. Obowiązek precyzyjności można uznać także za postulat lojalności, którą powinny okazywać sobie wzajemnie podatnik i organ (realizując w ten sposób zasadę zaufania).

W głosowanym wyroku zwrócono uwagę na rozbieżności w orzecznictwie co do niejednolitego rozumienia „sprawy podatkowej”, a także przedstawiono własne rozumienie tego pojęcia. W analizowanej sprawie skład orzekający opowiedział się za interpretacją na korzyść podatników, stwierdzając, że „Pełnomocnictwo szczególne, o ile nie zawiera w swej treści wyraźnych ograniczeń i odrębności, upoważnia do zastępowania mocodawcy w objętej nim konkretnej sprawie podatkowej w ujęciu przedmiotowym, od początku procedury, w jakiej jest prowadzona, aż do końcowego merytorycznego rozpoznania sporu”. Naczelny Sąd Administracyjny

² Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.), dalej: o.p.

ny skrytykował praktykowanie przez organy podatkowe wzywania pełnomocnika do okazania stosownego umocowania na kolejnych etapach postępowania. Dezaprobatą ta jest oczywiście zasadna, gdyż jest to ewidentny przypadek nadużywania pozycji procesowej przez organy podatkowe. Dostrzegalna jest zatem szczególna rola sądów administracyjnych, które korygując działalność organów administracji publicznej (w tym skarbowej), biorą pod ochronę obywateli. W doktrynie uważano, że pełnomocnictwo udzielone w ramach postępowania przed organem pierwszej instancji dotyczy również postępowania odwoławczego, chyba że co innego wynika z jego treści³. Głosowane orzeczenie powinno zwrócić uwagę organów administracji skarbowej na ten problem, którego źródłem jest brak precyzyjności stanowionych norm prawnych

Podatnicy mogą udzielać pełnomocnictwa szczególnego na urzędowym formularzu PPS-1, który został ustanowiony w rozporządzeniu Ministra Finansów z 28.12.2015 r. w sprawie wzorów pełnomocnictwa szczególnego i pełnomocnictwa do doręczeń oraz wzorów zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych pełnomocnictw⁴. Sąd zwrócił uwagę na wyjaśnienie w polu 62 (część E – zakres pełnomocnictwa szczególnego), zgodnie z którym mocodawca powinien wypełnić pełnomocnictwo przez „Wskazanie sprawy podatkowej

lub innej sprawy należącej do właściwości organu podatkowego lub wskazanie zakresu do działania w sprawie podatkowej lub innej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego”. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „Wzór (...) przewiduje szeroki zakres modyfikacji, uściśleń i dookreśleń, pozostawiając również w przypadku formularzowego udzielania pełnomocnictwa znaczną swobodę stronie w precyzowaniu zakresu umocowania”. Zdanie to nie nosi znamion oceny. Sąd powinien był podjąć próbę krytyki budowy oraz instrukcji wypełniania formularza. Słusznie zauważył, że podatnik dysponuje znaczną swobodą w formułowaniu zakresu pełnomocnictwa. Podkreślone zostało zatem znaczenie woli podatnika. Naczelny Sąd Administracyjny nie zaznaczył jednak, że jest to źródłem częstych komplikacji w postępowaniach podatkowych. Organy podatkowe niejednokrotnie odmawiają uznania pełnomocnictwa w postępowaniu odwoławczym, które było skuteczne w postępowaniu pierwszoinstancyjnym. Logika wskazuje jednak, że skoro podatnik obdarzył zaufaniem daną osobę i wyznaczył ją swoim pełnomocnikiem, to chce, aby osoba ta zajmowała się tą sprawą od początku do końca (o ile mocodawca nie postanowi inaczej). Organy podatkowe żądają często odrębnego pełnomocnictwa obejmującego postępowanie odwoławcze. Praktyka taka wydłuża czas załatwienia sprawy. Jeżeli adresat takiego wezwania nie przedłoży nowego pełnomocnictwa w wyznaczonym terminie, jego odwołanie zostanie pozostawione bez rozpatrzenia. Działania takie

³ M. Charkiewicz, *Pełnomocnictwo szczególne w sprawie podatkowej – stan obecny i kierunki zmian*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019/2, s. 21–28.

⁴ Dz.U. z 2018 r. poz. 974.

podważają autorytet państwa, są łamaniem zasady zaufania i zaskakiwaniem jednostek nieoczekiwanymi działaniami. Dodatkowo należy pamiętać, że złożenie dokumentu potwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa wiąże się z obowiązkiem uiszczenia opłaty skarbowej w wysokości 17 zł. Jak słusznie stwierdza A. Kabat, „W demokratycznym państwie prawa nie do przyjęcia jest sytuacja, w której błędy ustawodawcy są źródłem korzyści ekonomicznych państwa”⁵. Sąd w glosowanym orzeczeniu mógł wytknąć, że źródłem opisanego problemu jest budowa formularza. Zwrócenie uwagi przez NSA na problemy praktyczne wynikające z konieczności określenia sprawy podatkowej z pewnością mogłoby skłonić prawodawcę do przyjęcia odpowiednich zmian, tak aby normy prawne stały się jak najprostsze dla podatników oraz aby organy podatkowe nie mogły stosować tak daleko budzącej wątpliwości praktyki. Możliwe byłoby wprowadzenie definicji sprawy podatkowej, choć byłoby to związane z licznymi trudnościami definicyjnymi.

Sąd podkreślił, że przy badaniu zakresu pełnomocnictwa szczególnego należy kierować się cywilistycznymi zasadami wykładni oświadczeń woli. Następnie zauważył, że w czasie trwania całego postępowania administracyjnego i sądownoadministracyjnego strona była zastępowana przez jednego i tego samego profesjonalnego pełnomocnika. Naczelny Sąd Administra-

cyjny nie zgodził się z zarzutami SKO i stwierdził, że zakres pełnomocnictwa był każdorazowo jasno sprecyzowany i zawsze czynił zadość art. 138e § 1 o.p. Jak zauważono w uzasadnieniu, „Z reguły tak ogólne formułowanie zakresu umocowania wynika niejako z braku specjalistycznej wiedzy prawniczej strony postępowania i niemożności przewidzenia, jak potoczą się losy danego postępowania. Nie można z tego względu czynić skarżącej zarzutu, że udzielane pełnomocnictwa szczególne określała rodzajowo przez odnoszenie się do przedmiotu sprawy tudzież organu prowadzącego postępowanie”. Konieczność zawarcia takiej wypowiedzi w orzeczeniu sądu dowodzi, że kwestia ta nadal budzi wątpliwości i nadal należy podkreślać konieczność ochrony podatnika, który ma prawo nie znać zawilości postępowania podatkowego. To na mocodawcy spoczywa ciężar określenia zakresu pełnomocnictwa. Normy prawne z tego zakresu nie tylko nie powinny przysparzać problemów interpretacyjnych, lecz powinny w dogodny sposób ułatwiać czynność wyznaczenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 138e § 3 o.p. pełnomocnictwo szczególnie udzielone na piśmie (...) składa się do akt sprawy według wzoru. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że wolą ustawodawcy nie było wprowadzenie obowiązku korzystania ze wzoru ustanowionego w załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów. Przemawia za tym fragment uzasadnienia ustawy z 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz

⁵ A. Kabat (w.): S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, A. Kabat, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, komentarz do art. 121.

niektórych innych ustaw⁶: „W celu ułatwienia korzystania z instytucji pełnomocnictwa szczególnego wzór pełnomocnictwa szczególnego oraz zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zostaną określone w drodze rozporządzenia Ministra Finansów”⁷. Trafnie NSA zauważył, że w przypadku pełnomocnictw szczególnych na gruncie Ordynacji podatkowej ustawodawca nie wprowadził obowiązku korzystania z formularzy, tak jak przykładowo ma to miejsce w przypadku ubiegania się o przyznanie prawa pomocy w postępowaniu sądowoadministracyjnym. Ponadto, skoro pełnomocnictwo może zostać złożone w formie ustnej, to tym bardziej na podatniku nie spoczywa obowiązek jego udzielania na urzędowym formularzu. Teza ta nie stanowi *novum* w orzecznictwie, była już formułowana wcześniej na gruncie przepisów obowiązujących od 2016 r.⁸ Należy zwrócić także uwagę na inny aspekt, jakim jest dostępność urzędowych formularzy – można je pobrać z rządowej strony internetowej, powinny być także dostępne w urzędach skarbowych czy też urzędach gminy (miasta). Ustawodawca nie wprowadził jednak obowiązku korzystania z Internetu, brak jest także obowiązku wynikającego z mocy prawa składania wizyt w urzędach (co w szczególności było minimalizo-

wane w trakcie pandemii COVID-19). Podatnik może, ale nie musi korzystać z tych udogodnień. Można od niego wymagać tylko tego, aby pełnomocnictwo odpowiadało minimalnym wymogom określonym w przepisach prawa (zwłaszcza podanie danych mocodawcy, pełnomocnika, zakresu pełnomocnictwa oraz umieszczenie podpisu). Głosowane orzeczenie NSA powinno stanowić motywację dla organów administracji, aby nie ograniczać się jedynie do sprawdzania, czy pismo zostało sporządzone na urzędowym formularzu, lecz do badania jego rzeczywistej treści.

W odniesieniu do wezwań do uzupełnienia braków formalnych NSA sformułował postulat używania prostego i zrozumiałego języka, tak aby „(...) była precyzyjna i w razie potrzeby zawierała także wyjaśnienia i informacje, które zwłaszcza dla osób niemających wykształcenia prawniczego pozwolą prawidłowo wykonać wezwanie organu”. Należy przyjąć, że formułowanie skomplikowanych, zawiłych i niezrozumiałych wezwań jest przejawem braku lojalności państwa względem jednostki. Podkreślona została w ten sposób potrzeba zachowania przez organy prostego i zrozumiałego języka w komunikacji z podatnikami, w szczególności z tymi niekorzystającymi ze wsparcia profesjonalnych pełnomocników. Przedstawiony wyżej argument był już podnoszony we wcześniejszym orzecznictwie⁹. Jest to postulat bardzo

⁶ Dz.U. z 2015 r. poz. 1649.

⁷ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienie, s. 80, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=3462>.

⁸ Por. np. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 1.02.2017 r. (I SA/Go 440/16), <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D6A5111C05>.

⁹ Por. np. wyrok NSA w Poznaniu z 31.10.1995 r. (SA/Po 1024/95), <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E1E38D659A>; wyrok NSA w Warszawie z 2.08.1995 r. (III SA 1225/94), <https://>

istotny, gdyż ogranicza przewagę organu nad podatnikiem (organy dysponują władztwem oraz znacznym zapleczem merytorycznym). Jest to także postulat objęcia słabszej strony szczególną ochroną, której potrzeba wdrożenia przez wiele lat była niedostrzegana. Jest to także spore wyzwanie dla administracji, podejmowane w ostatnich latach m.in. przez niektóre organy administracji rządowej¹⁰ czy też Ministerstwo Finansów i Krajową Administrację Skarbową¹¹. Głosowane orzeczenie pozostaje w zgodzie z tezą wyroku WSA w Kielcach z 9.09.2021 r.¹², który stwierdził, że „Gdy wezwanie do usunięcia braków formalnych podania budzi wątpliwości, co do jego treści lub nie precyzuje dostatecznie oczekiwań wzywającego organu, to z wykonania takiego wezwania – choć niezgodnie/niepełnie z niesprecyzowanymi w wezwaniu oczekiwaniami organu – nie można wyprowadzać niekorzystnych dla strony skutków”. W omawianej sprawie NSA, a wcześniej WSA w Lublinie, stanął w obronie podatnika, czyniąc zadość zasadzie zaufania.

orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/08DD59B07F; wyrok WSA w Lublinie z 14.09.2018 r. (I SA/Lu 387/18), <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C86E4C611B>.

¹⁰ A. Pochrzęst-Motyczyńska, K. Kubicka-Żach, *Urzędy chcą się pozbyć urzędniczej nowomowy, bo będzie łatwiej i... taniej*, <https://www.prawo.pl/samorzad/korpus-oficerow-jezykowych-w-nfz-szkolenia-na-probkach-pism-w,482588.html>.

¹¹ <https://www.gov.pl/web/kas/prosty-jezyk-w-ministerstwie-finansow-i-krajowej-administracji-skarbowej>.

¹² I SA/Ke 321/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8CF0363608>.

4. WNIOSKI

Brak precyzyjności przepisów, w szczególności podatkowych, przysparza podatnikom wielu problemów (takich jak bezpodstawne pozostawianie odwołań bez rozpatrzenia). Organy podatkowe powinny działać na podstawie przepisów prawa, respektując zasadę zaufania obywatela do państwa. Jeżeli orzecznictwo administracyjne zawodzi w tym zakresie, to na sądach administracyjnych ciąży obowiązek obejmowania ochroną podatników. Tak też było w sprawie, której dotyczy głosowane orzeczenie. Naczelny Sąd Administracyjny zasadnie skrytykował praktykę organu podatkowego, która ewidentnie narusza obowiązujące prawo. Samorządowe Kolegium Odwoławcze zlekceważyło wolę podatnika, który udzielił pełnomocnictwa adwokatowi. Do mocodawcy skierowano wezwanie sporządzone niezrozumiałym i zawyłym językiem prawniczym. Ta nielojalna praktyka organu została skorygowana dopiero na etapie postępowania sądowego. Naczelny Sąd Administracyjny dokonał obszernej wykładni, powołując się na liczne orzecznictwo, poglądy doktryny oraz materiały legislacyjne. Jedynym minusem głosowanego wyroku jest brak krytyki formularza PPS-1, którego wadliwa budowa przyczynia się do powstawania wielu praktycznych wątpliwości związanych z zakresem udzielonego pełnomocnictwa. Zatem należy uznać, że NSA, a poprzednio WSA w Lublinie, naprawiły w tej konkretnej sprawie wadliwość przepisów, chroniąc podatnika przed negatywnymi konse-

kwencjami. W tym wyroku należy pokładać również istotną nadzieję na zaprzestanie tej podważającej zaufanie obywateli do państwa praktyki przez organy podatkowe. Ponadto orzeczenie to może stanowić asumpt dla prawodawcy, aby podjąć się zmian legislacyjnych.

Na gruncie omówionej sprawy, a także na podstawie znajomości innych przypadków, można sformułować *de lege ferenda* kilka koncepcji zmian. W uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o zmianie Ordynacji podatkowej stwierdzono, że „Aktualne rozwiązania prawne w zakresie pełnomocnictwa (...) zdecydowanie nie przystają do obecnego otoczenia prawnego, profesjonalizacji obsługi podatników i potrzeb pełnomocników”¹³. Stwierdzenie to zachowuje aktualność do dnia dzisiejszego. Po pierwsze, można podjąć próbę zdefiniowania sprawy podatkowej w Ordynacji podatkowej. W takim przypadku pełnomocnictwo mogłoby obejmować wszystkie etapy postępowania, chyba że mocodawca wyrazi inną wolę¹⁴.

Drugim możliwym rozwiązaniem jest zmiana formularza PPS-1. Obecnie to na mocodawcy ciąży obowiązek sprecyzowania zakresu pełnomocnictwa. Należy pamiętać, że nie każdy

podatnik dysponuje specjalistyczną prawniczą wiedzą w tym zakresie. Prawo podatkowe reguluje m.in. nakładanie na podatników obowiązków podatkowych, dlatego przepisy z tego zakresu powinny cechować się prostotą, jasnością i zrozumiałością. W celu praktycznej realizacji tych postulatów należy wziąć pod rozwagę zmianę pola 62 w formularzu PPS-1 przez zastąpienie go kratkami – mocodawca mógłby wybrać spośród dostępnych wariantów interesujące go etapy postępowania odwoławczego (innymi słowy, mógłby zdecydować, czy pełnomocnictwo ma obejmować jedynie postępowanie przed organem pierwszej instancji, czy też np. postępowanie odwoławcze lub tryby nadzwyczajne).

Trzecim proponowanym rozwiązaniem może być wprowadzenie do Ordynacji podatkowej kolejnego rodzaju pełnomocnictwa, którym byłoby pełnomocnictwo rodzajowe. Pełnomocnik byłby uprawniony do reprezentowania mocodawcy w sprawach danego rodzaju (np. w zakresie podatku dochodowego, podatku od nieruchomości). Podobny rodzaj pełnomocnictwa funkcjonuje na gruncie prawa cywilnego. Pełnomocnictwo rodzajowe byłoby również odpowiedzialnością na bieżące potrzeby przedsiębiorców, a także profesjonalnych pełnomocników ze względu na postępującą specjalizację. Adwokaci, radcowie prawni i doradcy podatkowi nie zawsze chcą podejmować się pełnomocnictwa ogólnego, a pełnomocnictwo rodzajowe byłoby ograniczone do pewnego zakresu spraw.

¹³ Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, uzasadnienie, s. 75.

¹⁴ Problematyka rozumienia pojęcia „sprawa podatkowa” była szerzej omawiana w doktrynie, np. por. D. Strzelec, *O sposobie rozumienia pojęcia sprawy podatkowej w znowelizowanych przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących pełnomocnictw*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2021/6, s. 16–21 i przywołana tam literatura.

ABSTRACT

mgr Aleksandra Hurkała

The author is a PhD student at the Lazarski University, a lawyer at PD Legal law firm in Katowice and KNSK Kafka, Nikończuk i Wspólnicy sp.k. law firm in Bielsko-Biała

**Commentary on judgment of the Supreme Administrative Court
of 10 March 2021, III FSK 2552/21**

The aim of the commentary is to evaluate the Supreme Administrative Court's judgment of 10 March 2021, III FSK 2552/21, with particular emphasis on the principle of trust. The main problem of this judgment is the scope of the power of attorney in tax proceedings: does it also cover appeal proceedings without an explicit statement to this effect? Doubts related to the understanding of a „tax case” as well as practical problems with the use of the PPS-1 form are also discussed. The current case law is discussed and legislative materials are presented. The conclusions include postulates of legislative amendments.

Keywords: *Supreme Administrative Court, authority, taxpayer, power of attorney, tax case, III FSK 2552/21*

mgr Aleksandra Hurkała

ORCID: 0000-0001-7260-467X

Autorka jest doktorantką na Uczelni Łazarskiego, prawnikiem w kancelarii PD Legal w Katowicach oraz KNSK Kafka, Nikończuk i Wspólnicy sp.k. w Bielsku-Białej.