

dr Katarzyna Knawa

Rzecz o pełnomocnictwach „papierowych” i „elektronicznych” w postępowaniu podatkowym, czyli kiedy ePUAP może stać się ePUłAP-ką

Słowa kluczowe: pełnomocnictwo, pełnomocnictwo elektroniczne, odpis pełnomocnictwa, uwierzytelnienie pełnomocnictwa, podpis elektroniczny, ePUAP

Pełnomocnictwa elektroniczne budzą wiele wątpliwości w praktyce stosowania prawa i w orzecznictwie. Organy podatkowe i sądy w sposób bardzo nieufny odnoszą się do tego typu pełnomocnictw, skanów dokumentów sporządzonych w formie pisemnej (podobnie jak kiedyś do kserokopii). W szczególności odmawia się dokumentom w formie elektronicznej w formacie .pdf – w sposób całkowicie nieuzasadniony – przymiotu dokumentu elektronicznego, także wtedy, gdy został on opatrzone przez pełnomocnika kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Należy przypomnieć, że dokument elektroniczny to przecież „odrębna całość znaczeniowa zbioru danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisanych na informatycznym nośniku danych”. Może istota tkwi właśnie w treści tej definicji, która dla przeciętnego użytkownika komputera i adresata przepisów prawa jest zbyt enigmatyczna. Wprowadza aurę tajemniczości, niewiele wnosząc, a wręcz komplikując zrozumienie spraw, które skomplikowane nie są. Przepisy dotyczące pełnomocnictw elektronicznych, odpisów elektronicznych pełnomocnictw sporządzonych w formie dokumentu są jasne i nie powinny budzić wątpliwości.

W niniejszym artykule autorka porządkuje problematykę pełnomocnictw na gruncie ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ – dalej o.p. – wskazując w jakiej formie mogą być udzielone poszczególne rodzaje pełnomocnictw (ogólne, szczególne), kiedy mamy do czynienia z elektronicznym odpisem pełnomocnictwa i że nie można sporządzić odpisu elektronicznego pełnomocnictwa elektronicznego. Ponadto w artykule wskazano prawidłową interpretację przepisów dotyczących pełnomocnictw w sytuacji, w której pełnomocnik korzysta z ePUAP.

Autorka zwraca uwagę, że niezgodna z prawem jest praktyka organów podatkowych, które żądają, aby odpis pełnomocnictwa sporządzonego w formie papierowej – zamiast przez ePUAP – musiał być przesyłany pocztą do akt postępowania.

1. Wprowadzenie

Paperless, cyfryzacja, elektroniczne deklaracje i sprawozdania tworzone przy wykorzystaniu bardzo mało czytelnego formatu .xml czy wreszcie nieintuicyjny ePUAP powodują, że do dokumentów elektronicznych organy podatkowe, podatnicy i ich pełnomocnicy podchodzą nieufnie. Z drugiej strony cyfryzacja, zwłaszcza w dobie pandemii, jest nieunikniona i działania Ministerstwa Finansów promujące tę ideę należy ocenić

pozytywnie. Przykładem promowania elektronicznego obiegu dokumentów są dodatkowe informacje, które organy zamieszczają obok pouczeń w wydawanych decyzjach.

Przykładowo w decyzjach w sprawie wiążących informacji stawkowych (WIS) można znaleźć pouczenie o tym, że od takiej decyzji służy stronie odwołanie do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała, lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP.

¹Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

W decyzji zawarto także dodatkową istotną informację zachęcającą podatnika do skorzystania z tej ostatniej opcji, a co za tym idzie dobrodziejstw #paperless w dobie #covid. Treść tej informacji to: „W przypadku wnoszenia odwołania w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najważniejszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP”.

Znaczna część profesjonalnych pełnomocników odnosi się do ePUAP – zwłaszcza w przypadku odwołań – bardzo nieufnie i preferuje przesyłanie istotnych dokumentów za pośrednictwem wyznaczonego operatora pocztowego. Nic dziwnego – ePUAP nie jest łatwy w obsłudze, jest mało czytelny i tylko pozornie przypomina znane wszystkim programy pocztowe. Jako przykład można wskazać to, że aż do wysłania dokumentu do organu nie można sprawdzić, na jaki adres dokument trafi. Są jednak tacy, którzy są odważni, są pionierami, lubią komputery i nie boją się nowości, a nawet w wielu przypadkach posiadają umiejętność odczytania „zaszyfrowanej” treści pliku z rozszerzeniem „.xml”, a skoro @DyrektorKAS do korzystania z ePUAP zachęca, to przecież jesteśmy w @safeharbour.

Niestety, nic bardziej mylnego, dla profesjonalnego pełnomocnika ePUAP może stać się ePUAP-ką.

Problem tkwi w interpretacji art. 138a § 5 o.p. – przez Ministerstwo Finansów. Przepis ten stanowi, że „jeżeli odpis pełnomocnictwa lub odpisy innych dokumentów wykazujących umocowanie zostały sporządzone w formie dokumentu elektronicznego, ich uwierzytelnienia, o którym mowa w § 4, dokonuje się, opatrując odpisy kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Odpisy pełnomocnictwa lub odpisy innych dokumentów wykazujących umocowanie uwierzytelniane elektronicznie są sporządzane w formatach danych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne”.

Z tego przepisu organy podatkowe wyciągają wniosek, że skan pełnomocnictwa uwierzytelnionego elektronicznie przez pełnomocnika i przesłany za pośrednictwem platformy elektronicznej ePUAP nie stanowi dokumentu elektronicznego, ponieważ „nie spełnia wymogów dokumentu elektronicznego”. To niestety cytat z jednego z wezwań do uzupełnienia braków, w którym organ wzywa pełnomocnika do przesłania odpisu pełnomocnictwa w formie papierowej.

W opinii organów do akt sprawy może być bowiem przyjęty wyłącznie odpis pełnomocnictwa w formie elektronicznej, ale tylko jeżeli oryginalne pełnomocnictwo zostało sporządzone w formie dokumentu elektronicznego. Jedyne bowiem w przypadku takiego pełnomocnictwa – w opinii organów – można sporządzić odpis w formie elektronicznej, który wymaga następnie uwierzytelnienia kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. *A contrario* w ocenie organu pełnomocnik nie może sporządzić elektronicznego odpisu pełnomocnictwa,

które pierwotnie zostało udzielone w formie pisemnej.

Z taką interpretacją trudno się zgodzić, zwłaszcza w dobie konieczności korzystania z #paperless i elektronicznego obiegu dokumentów. Tym bardziej że cytowany art. 138a § 5 o.p. wprost dopuszcza możliwość sporządzenia odpisu pełnomocnictwa pisemnego w formie dokumentu elektronicznego. W takim przypadku dojdzie do konwersji formy przy sporządzeniu odpisu. Odmienne interpretacja – nawet przy braku stosowania wykładni *in dubio pro tributario* – nie tylko podważa zaufanie do organów i elektronicznej formy komunikacji, ale także *de facto* się nie broni.

2. Forma pełnomocnictwa

Artykuł 138d § 3 o.p. reguluje to, w jakiej formie mogą być udzielane poszczególne rodzaje pełnomocnictw. Pełnomocnictwo ogólne zgodnie z tym przepisem musi być udzielone przy wykorzystaniu formularza i zgłoszone przez mocodawcę wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego, a w formie pisemnej – tylko w sytuacji gdy wystąpią problemy techniczne uniemożliwiające złożenie pełnomocnictwa w formie podstawowej. Adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy mogą zgłosić udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego samodzielnie. Zgłoszenie takiego pełnomocnictwa jest możliwe wyłącznie poprzez „portal podatkowy” zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 25.12.2015 r. w sprawie sposobu przesyłania, w formie dokumentu elektronicznego, pełnomocnictwa ogólnego, pełnomocnictwa szczególnego oraz pełnomocnictwa do doręczeń² – dalej rozporządzenie w sprawie przesyłania pełnomocnictw.

Pełnomocnictwo szczególne natomiast może być udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone ustnie do protokołu (art. 138e § 1 o.p.). W przypadku pełnomocnictw szczególnych obowiązuje zatem swoboda wyboru formy rozumianej jako sposób sporządzenia pełnomocnictwa. Nie ma jednak dowolności co do formy tegoż dokumentu rozumianej jako jego treść. Jeżeli bowiem pełnomocnictwo szczególne zostało udzielone w formie pisemnej, to zgodnie z art. 138e § 3 o.p. „należy je złożyć do akt sprawy w oryginale według wzoru określonego w przepisach”. Pomijając niefortunne sformułowanie językowe mogące sugerować, że to akt złożenia ma być zgodny ze wzorem, to oczywiście przepis ten należy rozumieć jako wprost wymagający udzielenia pełnomocnictwa przy wykorzystaniu formularza. Taką interpretację potwierdza treść art. 138j § 1 o.p. Upoważnia on ministra do spraw finansów publicznych do wydania takich wzorów w drodze rozporządzeń. Nie ulega zatem wątpliwości, że pełnomocnictwo szczególne w formie pisemnej musi być udzielone na formularzu PPS-1.

Inaczej kształtuje się sytuacja, w której pełnomocnictwo szczególne jest udzielane ustnie do protokołu.

²Dz.U. z 2017 r. poz. 1269.

Protokół jest instytucją procesową uregulowaną w art. 172 i 173 o.p. Zgodnie z tym ostatnim przepisem protokół należy sporządzić tak, aby z jego treści wynikało, kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy nich obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono i jakie uwagi zgłosiły obecne strony. Po sporządzeniu protokołu udzielenia pełnomocnictwa w formie ustnej powinno nastąpić jego odczytanie wszystkim osobom obecnym biorącym udział w tej czynności. Protokół powinien być przez te osoby podpisany – w tej formie pełnomocnictwa pod protokołem znajdują się podpisy mocodawcy i osoby działającej w imieniu organu.

Z uwagi na powyższe przy pełnomocnictwie szczególnym udzielonym ustnie, przez wzgląd na sposób utrwalenia w protokole zgodnie z zacytowanymi przepisami, formularz nie będzie stosowany.

Gdy taki formularz zostanie użyty, to pełnomocnictwo przybierze oczywiście formę pisemną, a nie ustną, co implikuje konieczność podpisania go przez mocodawcę i nie wymaga podpisu osoby działającej w imieniu organu.

Najwięcej wątpliwości budzi jednak pełnomocnictwo w formie dokumentu elektronicznego, pomimo że przepisy w tym zakresie nie wydają się szczególnie skomplikowane lub niejasne. Artykuł 138a § 3 o.p. stanowi, że pełnomocnictwo może zostać udzielone w formie dokumentu elektronicznego, który z kolei musi być opatrzony kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

Termin „dokument elektroniczny” został zdefiniowany w słowniczku Ordynacji podatkowej (art. 3 pkt 13) poprzez odwołanie się do znaczenia tego pojęcia nadanego mu przez art. 3 pkt 2 ustawy z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne³ – dalej u.i.d.p.

Zgodnie z tym przepisem dokumentem elektronicznym jest „stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym nośniku danych” – czyli... plik. Należy odnotować, że ustawowa definicja dokumentu elektronicznego ma charakter techniczny, a większość przedstawionych w doktrynie definicji dokumentu tradycyjnego ma charakter prawny⁴. Dlatego też próby porównywania tych typów dokumentów nie będą prowadzić do satysfakcjonujących rezultatów, w szczególności nie można z przepisów technicznych definiujących *vehiculum* pełnomocnictwa elektronicznego wyciągać wniosków co do skutków prawnych, które pełnomocnictwo

udzielone w takiej formie ze sobą niesie i przeciwstawiać je skutkom, jakie wywołuje pełnomocnictwo o analogicznej treści, ale sporządzone w formie dokumentu pisemnego.

Dla pełnomocnictwa w formie dokumentu elektronicznego obowiązuje ten sam wzór co dla pełnomocnictwa pisemnego, tj. PPS-1. Jednocześnie rozporządzenie 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 pełnomocnictw⁵ – dalej rozporządzenie w sprawie wzorów pełnomocnictw – nie zawiera wskazań co do typu pliku, a określa jedynie treść dokumentu. Wobec braku przepisów regulujących tę materię na gruncie prawa podatkowego konieczne jest sięgnięcie do ustawy o informatyzacji i wydanego na jej podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z 12.04.2012 r. w sprawie Krajowych Ram Interoperacyjności, minimalnych wymagań dla rejestrów publicznych i wymiany informacji w postaci elektronicznej oraz minimalnych wymagań dla systemów teleinformatycznych⁶ – dalej rozporządzenie o interoperacyjności – w tym w szczególności załącznika nr 3 do tego rozporządzenia, który wskazuje rodzaje formatów plików, które „akceptuje” i którymi mają posługiwać się organy publiczne stosujące ustawę o informatyzacji.

Z powyższego wynika zatem, że pełnomocnictwem w formie dokumentu elektronicznego będzie plik, który może być odczytany za pomocą powszechnie używanego oprogramowania, zapisany w jednym z formatów wymienionych w załączniku nr 3 do rozporządzenia o interoperacyjności. Treść pełnomocnictwa jest zdeterminowana przez konieczność użycia formularza – podobnie jak przy pełnomocnictwie pisemnym. Taki plik zawierający oświadczenie woli o ustanowieniu pełnomocnika jest już pełnomocnictwem. Należy jednak podkreślić, że do skuteczności pełnomocnictwa w formie dokumentu elektronicznego w postępowaniu podatkowym dodatkowo konieczne jest opatrzenie takiego pliku przez mocodawcę kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym wedle wyboru podmiotu podpisującego.

Podsumowując, plik w formacie .pdf formularza PPS-1 opatrzony przez mocodawcę podpisem kwalifikowanym jest pełnomocnictwem elektronicznym.

³Dz.U. z 2020 r. poz. 346 ze zm.

⁴B. Kwiatek, *Dokument elektroniczny w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, LEX/el. 2020.

⁵Dz.U. z 2018 r. poz. 974.

⁶Dz.U. z 2017 r. poz. 2247.

3. Odpisy pełnomocnictw

Ordynacja podatkowa nie wprowadza ram co do tego, jak należy rozumieć pojęcie odpisu pełnomocnictwa, który zgodnie z art. 138a § 4 może uwierzytelnić samodzielnie profesjonalny pełnomocnik. Skoro jest to kwestia nieuregulowana odrębnie w Ordynacji podatkowej, to zgodnie z jej art. 138o konieczne jest odwołanie się do przepisów ustawy z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny⁷ oraz ustawy z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego⁸, w tym do interpretacji tych przepisów dokonanej przez orzecznictwo sądowe w sprawach cywilnych.

Sąd Najwyższy w postanowieniu z 27.01.2006 r.⁹ zdefiniował pojęcie odpisu, wskazując, że „odpisem w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, (...) jest dokument wiernie odwzorowujący treść oryginału orzeczenia albo jego kopia”. Wobec braku legalnej definicji terminu „odpis” Sąd Najwyższy odwołał się do jego znaczenia w języku potocznym.

Należy podkreślić, że odpis jest dokumentem odrębnym od dokumentu pierwotnego. Może on przybrać różne formy. Odpis to zatem kopia wykonana w dowolnej technologii, przy czym istotne jest, aby treść – przynajmniej na gruncie przepisów prawa cywilnego – została odwzorowana wiernie.

Co do formy odpisu należy wrócić na grunt Ordynacji podatkowej.

W szczególności zgodnie z art. 138e § 3 o.p. odpis pełnomocnictwa składany do akt sprawy przez nieprofesjonalnego pełnomocnika powinien mieć formę odpisu notarialnie poświadczonego. Na podstawie oryginału lub notarialnie poświadczonego odpisu organ samodzielnie może stworzyć kolejny dokument w postaci odpisu urzędowego.

Ograniczenia co do kwalifikowanej formy odpisu z podpisem notarialnie poświadczonym nie dotyczą pełnomocników profesjonalnych, którzy zgodnie z art. 138a § 4 o.p. samodzielnie mogą uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa. Oznacza to, że taki pełnomocnik dokonuje – po stworzeniu odpisu¹⁰ – odrębnego aktu zwanego uwierzytelnieniem.

W tym miejscu należy poświęcić uwagę interpretacji treści pierwszego zdania art. 138a § 5 o.p. Zgodnie

⁷ Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.

⁸ Dz.U. z 2020 r. 1575 ze zm.

⁹ III CK 369/05, LEX nr 178249.

¹⁰ W tym miejscu należy wskazać, że w literaturze przedmiotu przekształcenie dokumentu papierowego w elektroniczny i odwrotnie określa się używając pojęcia konwersji dokumentu. Po przekształceniu w formę elektroniczną – najczęściej przez zeskanowanie – dokument traci przymiot formy papierowej, przybierając formę elektroniczną. Wydaje się, że na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej stosowanie takiego sformułowania jest zbędne. Skoro jednak Ordynacja podatkowa takim pojęciem się nie posługuje, a jedynie mowa jest o tworzeniu odpisów, to każdy taki skonwertowany dokument będzie właśnie odpisem. Stąd też stosowanie tego pojęcia na gruncie prawa podatkowego jest zbędne.

z tym przepisem jeżeli odpis pełnomocnictwa lub odpisy innych dokumentów wykazujących umocowanie zostały dokonane w formie dokumentu elektronicznego, ich uwierzytelnienie, o którym mowa w § 4, dokonuje się, opatrując odpisy kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

Należy podkreślić, że przepis ten stanowi o stworzeniu odpisu w formie elektronicznej pełnomocnictwa (*lege non distinguente* – nie wskazując, aby to oryginalne pełnomocnictwo miało mieć konkretną formę z wielu wyżej opisanych, dopuszczalnych przez przepisy).

W szczególności art. 138a § 5 o.p. nie zawiera ograniczeń, jakoby stworzenie odpisu w formie dokumentu elektronicznego było możliwe tylko w przypadku pełnomocnictwa, które pierwotnie miało formę dokumentu elektronicznego, o którym mowa w art. 138a § 3 o.p. Wniosek zatem z tego jest taki, że przepisy dopuszczają wprost stworzenie odpisu w formie dokumentu elektronicznego także pełnomocnictwa, którego udzielił mocodawca w formie pisemnej.

Powyższe potwierdza brzmienie drugiej części tego przepisu, wskazujące na odpowiednią formę odpisu pełnomocnictwa uwierzytelnianego elektronicznie, które musi być sporządzone w formatach danych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 pkt 1 u.i.d.p. – tj. rozporządzenia o interoperacyjności.

Zgodnie z § 18 ust. 2 tegoż rozporządzenia jeżeli z przepisów szczegółowych albo opublikowanych w repozytorium interoperacyjności schematów .xml lub innych wzorów nie wynika inaczej, podmioty realizujące zadania publiczne umożliwiają przyjmowanie dokumentów elektronicznych służących do załatwiania spraw należących do zakresu ich działania w formatach danych określonych w załącznikach nr 2 i 3 do rozporządzenia.

Nie wchodząc w szczegóły techniczne treści załączników, należy wskazać, że zawierają one listę najpopularniejszych formatów plików stosowanych powszechnie, w tym pliki z rozszerzeniami .pdf dla dokumentów tekstowo-graficznych, .jpg, czy .tif dla plików graficznych. Organy publiczne mają zatem obowiązek przyjmowania dokumentów w tych właśnie formatach.

Skoro zatem dla uwierzytelnienia pełnomocnictwa nie opublikowano schematu .xml, to przesłanie tego dokumentu w formie elektronicznej w jednym z formatów wymienionych powyżej jest całkowicie dopuszczalne i powinno być respektowane przez organy podatkowe.

4. Odpis pełnomocnictwa elektronicznego – czy jest możliwy?

Interesująca jest interpretacja przepisu art. 138a § 5 zdanie drugie o.p. w kontekście tego, czy technicznie jest możliwe odróżnienie oryginału pełnomocnictwa

udzielonego w formie elektronicznej od jego odpisu – czyli kopii (zgodnie z powołaną powyżej interpretacją Sądu Najwyższego). Jak wskazano, przepis ten wymaga, aby odpis pełnomocnictwa udzielonego w dowolnej formie został uwierzytelniony przez dokonującego tego aktu.

Jak trafnie wskazuje B. Kwiatek, „dokument tradycyjny trwale wiąże treść z nośnikiem, a oderwanie treści od nośnika jest praktycznie niemożliwe, gdyż powoduje zniszczenie tego dokumentu. Natomiast istotą dokumentu elektronicznego jest niezmienność treści zapisanej na informatycznym nośniku danych. Treść (stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowany w określonej strukturze) może być przenoszona między informatycznymi nośnikami danych w sposób zachowujący jej niezmienność (integralność)”¹¹.

Z właściwości technicznych dokumentu elektronicznego w przeciwieństwie do dokumentu tradycyjnego (papierowego) wynika zatem, że każde powielenie pliku, które nie narusza jego integralności, jest w istocie oryginałem. Albo odwrotnie – każde powielenie pliku na inny nośnik powoduje powstanie jego kopii, czyli odpisu, zgodnie z interpretacją dokonaną przez Sąd Najwyższy w cytowanym wyroku. Tylko takie powielenie, które nie gwarantuje integralności (niezmienności) z pierwowzorem treści, będzie stanowić kopię dokumentu elektronicznego (podobnie jak w przypadku dokumentu papierowego zmiana nośnika treści konstruuje odpis – kopię).

Jako przykład można wskazać wklejenie pierwotnego obrazu z pliku .jpg do dokumentu w formacie .doc. Taka zmiana to powielenie treści oryginalnego dokumentu elektronicznego w sposób niezapewniający jego integralności (np. przez wycięcie części oryginalnego obrazu z formatu .jpg). Ta teza wynika z treści definicji pojęcia kopii dokumentu elektronicznego. Jest ona zawarta w § 2 pkt 5 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 14.09.2011 r. w sprawie sporządzania i doręczania dokumentów elektronicznych oraz udostępniania formularzy, wzorów i kopii dokumentów elektronicznych¹², wydanego na podstawie ustawy o informatyzacji, która oczywiście obowiązuje także organy podatkowe. Zgodnie z tym przepisem kopia dokumentu elektronicznego to „każde, niezależnie od sposobu utrwalenia, powielenie całości treści dokumentu elektronicznego niezapewniające integralności (niezmienności) z pierwowzorem”.

Podsumowując, skopiowanie pliku dokumentu elektronicznego w jego oryginalnym formacie, jeżeli został on opatrzony przez mocodawcę

kwalfikowanym podpisem elektronicznym, podpisem osobistym lub profilem zaufanym, nie jest odpisem pełnomocnictwa. Taki plik ma przymiot oryginału i nie wymaga dodatkowego potwierdzenia przez pełnomocnika.

Ma to swoje praktyczne implikacje. Dla przeciętnego użytkownika bowiem odróżnienie oryginału pliku od jego każdorazowej kopii elektronicznej, o ile nie został zmieniony format pliku, jest niemożliwe. Albo inaczej – z racji technologii komputerowej każda czynność dotycząca danego pliku tworzy jego kopię – z czego wielu użytkowników technologii nie zdaje sobie sprawy. O ile zatem jest zachowana integralność cyfrowej zawartości, to nie jest to kopia pliku w rozumieniu prawnym, lecz technicznym. Oznacza to, że tylko zmiana formatu pliku lub ingerencja w jego treść będzie prowadziła do stworzenia odpisu, a zatem wymagać dodatkowego uwierzytelnienia przez profesjonalnego pełnomocnika. W takiej sytuacji pełnomocnik przesyła organowi oryginał pełnomocnictwa elektronicznego.

Teoretycznie nic nie stoi na przeszkodzie, aby jednak pełnomocnik, tworząc kolejną kopię pliku pełnomocnictwa elektronicznego, dodatkowo opatrzył ją własnym podpisem elektronicznym. W ten sposób zostanie utworzony nowy, odrębny znaczeniowo zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej – czyli odpis pełnomocnictwa elektronicznego w formacie elektronicznym (zawierający dane cyfrowe oryginalnego pełnomocnictwa elektronicznego i dane podpisu elektronicznego pełnomocnika). Nie jest to jednak praktyczne ani konieczne z powyżej przedstawionych technicznych i prawnych względów. Ten ostatni aspekt wprost jest bowiem uregulowany w § 1 ust. 2 tego rozporządzenia, pełnomocnictwa szczególne w formie dokumentu elektronicznego są przysyłane przez elektroniczną skrynkę podawczą organu podatkowego właściwego w sprawie, której pełnomocnictwo dotyczy.

Należy zauważyć, że możliwe jest stworzenie odpisu dokumentu w formie elektronicznej, który przybierze postać dokumentu papierowego. Dotyczy to pełnomocnictwa ogólnego (co do zasady mającego zawsze formę dokumentu elektronicznego) i pełnomocnictwa szczególnego w formie dokumentu elektronicznego i zostało uregulowane w art. 138h o.p. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy w razie potrzeby dołącza do akt sprawy wydruk pełnomocnictwa ogólnego lub szczególnego udzielonego w formie dokumentu elektronicznego. Pracownik urzędu obsługującego organ podatkowy lub funkcjonariusz, który sporządził wydruk, dokonują jego potwierdzenia za zgodność z dokumentem elektronicznym w formie adnotacji.

Z przepisu tego wynika zatem, że jest możliwe stworzenie odpisu dokumentu w formie elektronicznej, przy czym jest to ograniczone do przypadków wyraźnie w przepisie wskazanych. Wobec braku uregulowania sytuacji odwrotnej należy uznać, że jest to w pełni

¹¹ B. Kwiatek, *Dokument elektroniczny...*

¹² Dz.U. z 2018 r. poz. 180.

dopuszczalne na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej w związku z przepisami ustawy o informatyzacji.

Podsumowując, pełnomocnictwo w formie dokumentu elektronicznego – nawet powielone, skopiowane w tym samym formacie (w praktyce będzie to plik typu .xades lub .pdf z podpisem elektronicznym) – nie jest odpisem, a zawsze oryginałem i powinno być przesyłane na elektroniczną skrzynkę podawczą bez dodatkowego uwierzytelnienia. Jeżeli jednak pełnomocnik dokona zmian w treści tego pliku, pozbawiając go cechy integralności (niezmienności) z pierwowzorem – np. zmieni format pliku, skopiuje obraz do innego dokumentu itp. – to powstanie odpis, który pełnomocnik musi opatrzyć podpisem elektronicznym.

5. Odpis pełnomocnictwa w ePUAP

Jak wskazano powyżej, nie ma legalnych przeszkód do tego, aby pełnomocnik stworzył odpis papierowego pełnomocnictwa w formie dokumentu elektronicznego. Jednocześnie przy pełnomocnictwie w formie dokumentu elektronicznego nie ma potrzeby tworzenia jego odpisu. W tym ostatnim wypadku wystarczające będzie, aby pełnomocnik poprzez ePUAP przesłał plik pełnomocnictwa udzielonego w formie dokumentu elektronicznego.

Inaczej sytuacja będzie wyglądać, jeżeli pełnomocnik profesjonalny sporządził odpis w formie dokumentu elektronicznego pełnomocnictwa udzielonego pierwotnie w formie papierowej.

Z uwagi na powyższe rozważania co do integralności (niezmienności treści) – jako istotnego przymiotu dokumentu w postaci elektronicznej – konieczne jest opatrzenie podpisem elektronicznym nowego, zmienionego pliku będącego skanem lub powieleniem treści pełnomocnictwa udzielonego mocodawcy. Dotyczy to jednak tylko sytuacji, jeżeli pełnomocnictwo nie zostało udzielone w formie elektronicznej. Jest to wypełnienie dyspozycji omówionego powyżej art. 138a § 5 zdanie drugie o.p.

Nie jest zatem wystarczające umieszczenie skanu pełnomocnictwa w treści korespondencji przesyłanej przez ePUAP w formie załącznika bez opatrzenia pliku odrębnym podpisem elektronicznym. Prawidłowe jest zatem rozstrzygnięcie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 12.03.2019 r.¹⁵, w którym Sąd stwierdził, że „wbrew zarzutom skargi, przesłany przez doradcę podatkowego odpis pełnomocnictwa nie został, mając na uwadze art. 194a § 2a o.p., prawidłowo uwierzytelniony, albowiem podpisem potwierdzonym profilem

zaufanym ePUAP opatrzone pismo doradcy podatkowego stanowiące odpowiedź na wezwanie organu, ale już nie sam odpis pełnomocnictwa, stanowiący odrębny dokument od pisma, do którego je załączono, wymagający sam w sobie odrębnego opatrzenia kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP”. Pomimo niezrozumiałego powołania się na art. 194a § 2a o.p., zamiast właściwego dla odpisu pełnomocnictwa art. 138a § 1 o.p., konkluzja sądu jest prawidłowa.

Oznacza to, że wobec brzmienia art. 138a § 5 zdanie drugie o.p. korzystanie z platformy ePUAP przez podatników i ich pełnomocników może być swoistą dla nich pułapką. Ten istotny brak jest o tyle ważny, że w skrajnych przypadkach może doprowadzić do ograniczenia praw podatnika w postępowaniu podatkowym.

Powstaje zatem pytanie o to, czy wobec faktu, że przesyłanie dokumentów przez ePUAP zawsze odrębnie wymaga zastosowania podpisu przynajmniej w formie profilu zaufanego, przepis art. 138a § 5 zdanie drugie o.p. nie powinien być interpretowany w sposób odmienny niż został zaaprobowany we wskazanym powyżej wyroku WSA w Gliwicach – który przyznał podatnikowi prawo do ochrony swoich praw, a co za tym idzie uznał, że podpis zaufany pod treścią pisma wysłanego przez ePUAP *de facto* stanowi realizację dyspozycji sposobu uwierzytelnienia odpisu pełnomocnictwa. Taka interpretacja – *in dubio pro tributario* – jest możliwa chociażby wobec treści art. 138a § 4 *in fine* o.p. Zgodnie z tym przepisem w razie wątpliwości organ może zażądać urzędowego poświadczenia podpisu strony, jeżeli uwierzytelnienie dokonane przez profesjonalnego pełnomocnika budzi wątpliwości. Skoro zatem uwierzytelnienie pisma wraz z załącznikami (gdzie odpis pełnomocnictwa nie został uwierzytelniony poprzez zawarcie podpisu elektronicznego w treści pliku) budzi wątpliwości organu, to działania organu powinny być następujące. W pierwszej kolejności organ powinien wezwać podatnika do opatrzenia skanu odrębnym podpisem kwalifikowanym albo, powołując się na cytowany art. 138a § 4 *in fine* o.p., gdy istnieją wątpliwości – żądać urzędowego poświadczenia podpisu strony.

Oznacza to, że gdyby odmowa uznania odpisu pełnomocnictwa miała skutkować negatywnymi konsekwencjami dla podatnika, organ powinien wyczerpać wszystkie możliwe środki procesowe, działając zgodnie z zasadą budowania zaufania do organów podatkowych.

6. Podsumowanie

Niestety nie tylko w czynnościach organów, ale i w orzecznictwie sądowym można znaleźć tezy, które potwierdzają niezrozumienie technicznej strony tworzenia dokumentów w formie elektronicznej oraz tworzenia odpisów dokumentów papierowych w takiej formie. Z niewiadomych przyczyn organy i sądy w sposób bardzo nieufny odnoszą się do skanów dokumentów (podobnie jak kiedyś do kserokopii), w szczególności odmawiając dokumentowi w formie elektronicznej w formacie .pdf przymiotu dokumentu elektronicznego – także wtedy,

¹⁵ I SA/GI 1063/18, LEX nr 2646033.

gdy został on opatrzony przez pełnomocnika kwalifikowanym podpisem elektronicznym. Należy przypomnieć, że dokument elektroniczny to przecież „odrębna całość znaczeniowa zbioru danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisanym na informatycznym nośniku danych”. Może istota tkwi właśnie w treści tej definicji, która dla przeciętnego użytkownika komputera i adresata przepisów prawa jest zbyt enigmatyczna. Wprowadza aurę tajemniczości, niewiele wnosząc, a wręcz komplikując zrozumienie spraw, które skomplikowane nie są.

Podsumowując, pełnomocnictwo ogólne co do zasady powinno być tworzone jako dokument elektroniczny przy użyciu formularza, a jego przesłanie powinno nastąpić przez portal podatkowy. Jedynie wyjątkowo – w przypadku trudności technicznych – pełnomocnictwo ogólne może być udzielone w formie pisemnej.

Pełnomocnictwo szczególne może być udzielone w formie ustnej do protokołu, w formie pisemnej lub dokumentu elektronicznego. W tym ostatnim przypadku mocodawca opatruje je podpisem kwalifikowanym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Pełnomocnictwo pisemne oraz w formie dokumentu elektronicznego muszą być udzielone na formularzu. Pełnomocnictwo w formie elektronicznej nie ma przymiotu oryginału oraz odpisów, każda z kolejnych kopii pliku jako nieodróżnialna dla użytkownika stanowi bowiem *de facto* oryginał. *Lege non distinguente* zatem pełnomocnictwom w formie dokumentu elektronicznego nie powinno się przypisywać cechy oryginału oraz odpisu. Plik takiego pełnomocnictwa jest przesyłany przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego właściwego w sprawie.

W przypadku pełnomocnictwa pisemnego możliwe jest stworzenie jego odpisu w formie kolejnego dokumentu (kserokopii, wydruku skanu), a następnie podpisanie go własnoręcznie przez pełnomocnika, co stanowi akt uwierzytelnienia tego odpisu. Pełnomocnik profesjonalny na mocy art. 138a § 3 o.p. może stworzyć odpis pełnomocnictwa udzielonego w formie pisemnej, który przybierze formę dokumentu elektronicznego w postaci skanu. Odpis taki wymaga opatrzenia go przez pełnomocnika kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Opatrzenie takim podpisem – nawet bez dodatkowych adnotacji – stanowi akt uwierzytelnienia pełnomocnictwa, o którym mowa w art. 138a § 5 o.p.

Niezgodna z prawem jest zatem praktyka organów podatkowych, które żądają, aby odpis pełnomocnictwa został przygotowany przez pełnomocnika w formie uwierzytelnionej przez tego ostatniego dokumentu papierowego i przesłany pocztą do akt postępowania. Jest to praktyka także całkowicie niezrozumiała w dobie

pandemii – i to w sytuacji gdy pełnomocnik korzysta z elektronicznej skrzynki podawczej w celu złożenia pism w toczącym się postępowaniu.

Abstract

dr Katarzyna Kwawa

The author is an assistant professor at the Department of Real Estate Law and Tax Law, Cracow University of Economics, and a tax adviser at FinTaxLegal. ORCID: 0000-0003-0122-1721

On 'Hard Copy' and 'Electronic' Powers of Attorney in Tax Proceedings, That Is, When Electronic Platform of Public Administration Services ePUAP Can Become a Trap

Electronic powers of attorney give rise to many doubts in the practice of applying the law and in case law. Tax authorities and courts are very distrustful of this kind of POAs, scans of documents prepared in writing (like it was the case with photocopies in the past). In particular, documents in the electronic form in .pdf format are – completely unjustifiably – denied the attribute of electronic documents, also when signed by the attorney with a qualified electronic signature. It should be reminded that an electronic document is 'a separate unit of meaning of a set of data, organized in a specific internal structure and stored on a digital data medium'. Maybe the crux of the problem is precisely the contents of this definition, which is too vague for an average computer user and addressee of legal provisions. It is shrouded in mystery, which does little to help, or even hinders, understanding things that are by no means complex. The provisions on electronic POAs, copies of electronic POAs prepared in document form are clear and should not cause doubts.

In this article the author systematizes the topic of POAs under the Act of 29 August 1997 – Tax Ordinance, indicating in what form various (general or specific) kinds of POAs can be granted, when we are dealing with an electronic copy of a POA and that it is impossible to make an electronic copy of an electronic POA. Moreover, the article provides the correct interpretation of provisions on POAs when the attorney uses ePUAP platform.

The author points out that it is unlawful for tax authorities to demand that copies of POAs prepared in paper form be sent by post, rather than by ePUAP platform, to be included in case files.

Keywords: power of attorney, electronic (digital) power of attorney, copy of a power of attorney, authentication of a power of attorney, electronic signature, ePUAP (Electronic Platform of Public Administration Services)

Bibliografia / References

Kwiatk B., *Dokument elektroniczny w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, LEX/el. 2020

dr Katarzyna Kwawa

Autorka jest adiunktem w Katedrze Prawa Nieruchomości i Prawa Podatkowego Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, doradcą podatkowym w FinTaxLegal.

ORCID: 0000-0003-0122-1721

REKLAMA



NOWOŚĆ!
Potrzebujesz archiwalnego numeru czasopisma?
Zamów jego elektroniczną wersję i czytaj
w bezpłatnej aplikacji
smarteca



www.smarteca.pl