

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 25 listopada 2009 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia NSA Eugeniusz Christ (spr.)
Sędziowie WSA	Teresa Randak Edyta Żarkiewicz
Protokolant	Izabela Maj

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 25 listopada 2009 r.

sprawy ze skargi [REDAKOWANE]

na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach
z dnia 5 marca 2009 r. nr PBI/1-4218/2/09/ZAŻ

w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych

- 1) uchyla zaskarżone postanowienie oraz poprzedzające je postanowienie Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 3 grudnia 2008r. nr PSUS/PB-RII-PDP/421P-110/08/AK/137599;
- 2) zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach na rzecz strony skarżącej kwotę 357 (trzysta pięćdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
ST. SEKRETARZ SĄDOWY

Anita Forek

UZASADNIENIE

Postanowieniem z dnia 5 marca 2009 r. Nr PBI/1-4218/2/09/ZAŻ wydanym na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 w związku z art. 216 i art. 239 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz na mocy uprawnień określonych w art. 5 ust. 7 pkt 2 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (t.j. Dz. U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.) – po rozpatrzeniu zażalenia [REDAKTOWANE] w Zabrzu wniesionego na postanowienie Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z dnia 3 grudnia 2008 r. Nr PSUS/PB-RII-PDP/421 P-110/08/Ak/137599 w przedmiocie pozostawienia bez rozpatrzenia wniosku z dnia 17 października 2008 r. w sprawie stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2005 r. w kwocie 6.880 zł – Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach utrzymał w mocy postanowienie organu pierwszej instancji.

W uzasadnieniu orzeczenia organ odwoławczy stwierdził, że pan Maciej Jurczyga – Prezes Zarządu Spółki Biuro Rachunkowe „ Jurczyga” Sp. z o.o. w Pilchowicach – pismem z dnia 17 października 2008 r. wystąpił w imieniu Spółki z [REDAKTOWANE] do Naczelnika Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym za rok podatkowy 2005 r. w wysokości 6.680 zł. We wniosku wskazano, że przedmiotowa nadpłata powstała w następstwie skorygowania deklaracji VAT-7 za miesiące styczeń – grudzień 2005 r. w związku z „nieuprawnionym wykazaniem” w nich podatku naliczonego w kwocie 36.205 zł. Konsekwencją zaliczenia tego podatku do kosztów uzyskania przychodów było skorygowanie zeznania podatkowego CIT-8 za 2005 r. W wyniku zwiększenia wartości kosztów nastąpiło zmniejszenie wartości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2005 r. o kwotę 6.880 zł. Do wniosku o stwierdzenie nadpłaty dołączona została korekta deklaracji CIT-8 za rok podatkowy 2005 sporządzona w dniu 17 października 2008 r. Jednakże do przedmiotowego wniosku nie zostało dołączone żadne pełnomocnictwo, ani też urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa.

Z uwagi na nieprzedłożenie stosownego pełnomocnictwa dla osoby podpisanej we wniosku, a także w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego dotyczącego powstania nadpłaty, Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu

Skarbowego w Sosnowcu, na podstawie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej, wezwał [REDAKTOWANE] do usunięcia braków formalnych tego wniosku poprzez jego uzupełnienie o podpisy osób uprawnionych do reprezentacji Spółki, bądź złożenie pełnomocnictwa, z którego wynikałoby umocowanie dla pana Macieja Jurczygi do złożenia przedmiotowego wniosku. Mimo skutecznego doręczenia wezwania w dniu 10 listopada 2008 r. Spółka nie uzupełniła wskazanych braków, zaś w piśmie z dnia 12 listopada 2008 r. poinformowała, że wniosek został podpisany przez pana Macieja Jurczyga na podstawie pełnomocnictwa ogólnego udzielonego mu w dniu 15 stycznia 2008 r., które jest wystarczającą podstawą do podpisywania przez pełnomocnika pism kierowanych do organu podatkowego.

W związku z nieuzupełnieniem braków formalnych wniosku organ podatkowy pierwszej instancji postanowieniem z dnia 3 grudnia 2008 r. pozostawił wniosek bez rozpatrzenia informując jednocześnie Spółkę, iż nie wywołuje skutków prawnych dołączona do wniosku korekta zeznania rocznego CIT-8.

W zażaleniu na to postanowienie Spółka wniosła o jego uchylenie, przejęcie korekty zeznania CIT-8 oraz rozpatrzenie wniosku z dnia 17 października 2008 r. zarzucając naruszenie : art. 169 § 1, art. 81 § 1, 2, art. 217 § 1 pkt 4, art. 120, art. 121 § 1 i art. 125 oraz art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej w związku z brakiem podstaw do pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia i nieprzyjęcia korekty zeznania CIT-8 oraz niewskazania podstawy prawnej nieprzyjęcia korekty, uznania pełnomocnika za nieumocowanego do działania w sprawie w imieniu Spółki oraz przysłania korespondencji na adres Spółki zamiast na adres pełnomocnika.

Odnosząc się do zarzutów zażalenia organ odwoławczy zauważył, że zgodnie z art. 168 § 1 Ordynacji podatkowej wniosek stanowi jedną z postaci podań, z którymi strona występuje do organu podatkowego. Wymagania formalne, jakim powinno odpowiadać podanie określają przepisy art. 168 § 2 i § 3 tej ustawy. Jeżeli wniosek nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa mamy do czynienia z brakami formalnymi wniosku. Brak formalny może dotyczyć określonego elementu treści pisma, a to oznacza, że za tego rodzaju brak na gruncie art. 169 Ordynacji podatkowej uznaje się niezłączenie do wniosku stosownego pełnomocnictwa, w przypadku podpisania go przez osobę nieuprawnioną do reprezentowania podatnika. Organ odwoławczy wyjaśnił, że przepis art. 169 Ordynacji podatkowej przewiduje stwierdzonych braków jest obowiązkiem organów podatkowych. Organ podatkowy

wzywa wnoszącego podanie do ich usunięcia w terminie 7 dni, z pouczeniem, że nieuzupełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia.

Organ drugiej instancji wskazał, że stosownie do postanowień art. 165 § 1 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe wszczyna się m.in. na żądanie strony (w rozumieniu art. 133 tej ustawy). Strona może działać przez pełnomocnika (art. 136 Ordynacji podatkowej), którym może być osoba spełniająca wymogi art. 137 § 1, § 2 i § 3 Ordynacji podatkowej. Organ odwoławczy wyraził pogląd, że z powiązania tych przepisów w sposób jasny wynika, iż co do zasady wszczęcia postępowania podatkowego wstępuje na żądanie strony, jednakże gdy strona działa przez pełnomocnika, to skuteczność jego czynności zależy od ich potwierdzenia przez podmiot, w imieniu którego działa. Dla skutecznego wszczęcia postępowania podatkowego w wyniku wniosku wniesionego przez osobę działającą jako pełnomocnik warunkiem niezbędnym jest wykazanie, że w tej sprawie pełnomocnik został ustanowiony. Pełnomocnictwo wywiera skutki procesowe dopiero wówczas, gdy zostanie złożone w trybie wskazanym w art. 137 § 3 Ordynacji podatkowej, a więc poprzez złożenie go przez pełnomocnika do akt danej sprawy.

Zdaniem organu odwoławczego organ podatkowy nie mógł z urzędu powoływać się na pełnomocnictwo ogólne złożone przez stronę w tym organie w dniu 21 marca 2008 r. tj. na kilka miesięcy wcześniej niż został wniesiony warunek przez pełnomocnika ustanowionego tym pełnomocnictwem. Takie działanie byłoby niedopuszczalne, i to niezależnie od tego czy treść tego pełnomocnictwa swoim zakresem obejmuje także sprawy będące przedmiotem tego wniosku. Czym innym jest bowiem zakres pełnomocnictwa, a czym innym wykorzystanie tak sformułowanego umocowania w konkretnej sprawie. Według organu odwoławczego złożenie dokumentu pełnomocnictwa lub jego urzędowo uwierzytelnionego odpisu jest warunkiem, który przesądza, że strona dokonuje wyboru, aby już od momentu wszczęcia postępowania podatkowego, na jej wniosek, była reprezentowana przez ustanowionego pełnomocnika. Momentem, od którego pełnomocnik zostaje skutecznie ustanowiony w danej sprawie jest złożenie – w wyniku woli strony – do akt danej sprawy pełnomocnictwa. Dopiero od tej chwili organ ma obowiązek kierowania wszelkich pism do strony za pośrednictwem pełnomocnika.

Organ podatkowy drugiej instancji ustalił, że wniosek o stwierdzenie nadpłaty w imieniu [REDAKTOWANE] został podpisany przez pana Macieja Jurczyga, zaś

spółka nie odpowiadała na wezwania organu podatkowego w związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami w zakresie reprezentacji Spółki i nie zastosowała się do wskazań organu i nie uzupełniła braków formalnych przedmiotowego wniosku. Podkreślił, że z przyczyn wcześniej wskazanych trudno uznać pismo Spółki z dnia 12 listopada 2008 r. za odpowiedź na wezwanie organu pierwszoinstancyjnego. Zatem należało stwierdzić brak umocowania pana Macieja Jurczyga jako pełnomocnika do wniesienia wniosku z dnia 17 października 2008 r.

Organ odwoławczy nie dopatrył się w tej kwestii naruszenia podstawowych zasad prowadzenia postępowania tj. art. 120, art. 121 § 1 i art. 125 Ordynacji podatkowej, gdyż w przedmiotowej sprawie organ podatkowy postępował zgodnie z obowiązującymi przepisami. Zdaniem tego organu nie można zarzucić organowi podatkowemu pierwszej instancji naruszenia wymienionych przepisów, ponieważ, jak wynika ze stanu faktycznego sprawy, organ ten wykonał obowiązek wynikający z art. 169 ordynacji podatkowej tj. wezwał Spółkę do usunięcia konkretnych braków, jednakże Spółka na to wezwanie nie zareagowała.

Organ odwoławczy stwierdził, że do rozpatrzenia wniosku niezbędna jest identyfikacja podmiotu, od którego pochodzi dany wniosek. Złożenie podpisu pod treścią wniosku oznacza, że mamy do czynienia z uzewnętrznieniem oświadczenia woli, bądź też wiedzy osoby, która podpisała wniosek. Podpisanie wniosku przez osobę, przy jednoczesnym braku wykazania, że osoba ta może reprezentować w danej sprawie podmiot, którego ten wniosek dotyczy, inny niż ona sama, stanowi brak formalny nieumożliwiający wywołanie skutku prawnego podania w postaci wszczęcia postępowania i merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy. Brak ten może zostać usunięty w trybie przewidzianym w przepisie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej, który ma charakter gwarancyjny, dający wnoszącemu podanie „szansę” naprawienia błędów. Skoro Spółka nie uzupełniła braków formalnych w zakresie reprezentacji w sprawie złożonego wniosku, co skutkowało brakiem legitymacji prawnej do wniesienia w imieniu Spółki przedmiotowego wniosku, to zasadnie odstąpiono od merytorycznego jego rozpoznania.

Organ odwoławczy podkreślił, że tryb postępowania organu podatkowego pierwszej instancji w sprawie będącej przedmiotem zażalenia był przejrzysty i logiczny. Organ działał na podstawie przepisów prawa. Wskazał, że dopiero skuteczne ustanowienie pełnomocnictwa tj. poparte jako złożeniem do akt danej

sprawy – obligowałyby organ do dokonywania doręczeń według zasady określonej w art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej. Zdaniem organu drugiej instancji, w zaistniałej sytuacji, wezwanie z dnia 27 października 2008 r. prawidłowo zostało skierowane na adres Spółki, a nie osoby podpisującej wniosek, gdyż przy braku mocowania dla tej osoby jedynym, prawnie mocowanym, odbiorcą tego wezwania była sama Spółka.

Dyrektor Izby Skarbowej przytoczył treść art. 81 § 1 i § 2 oraz art. 75 § 3 Ordynacji podatkowej, a następnie stwierdził, że niezastosowanie się Spółki do wskazań organu podatkowego, wyrażonych w wezwaniu z dnia 27 października 2008 r., zaskutkowało pozostawieniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty bez rozpatrzenia. Oznacza to, że stał się on bezskuteczny, a złożona korekta nie mogła być uwzględniona w trybie określonym dla nadpłat, gdyż stanowiła dokument mający w tej sytuacji, znaczenie jedynie w kwestii uzasadnienia żądania wyrażonego w złożonym wniosku. Złożona korekta zeznania – bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty – nie wywołuje skutków prawnych.

Organ odwoławczy podniósł, że przedmiotem rozstrzygnięcia była kwestia dotycząca złożonego wniosku o stwierdzenie nadpłaty, a nie przyjęcie lub nie korekty zeznania CIT-8. W ocenie tego organu przepis art. 75 § 3 Ordynacji podatkowej jedynie pośrednio związany jest z przedmiotem sprawy, gdyż stanowi tylko wskazanie o przyczynach a nie skutkach podjętego przez organ podatkowy rozstrzygnięcia. Dlatego też nie dopatrył się nieprawidłowości w zakresie powołanej w sentencji postanowienia pierwszoinstancyjnego podstawy prawnej.

Dyrektor Izby Skarbowej odpowiadając na argument strony co do uznania przez organ pierwszej instancji spornego pełnomocnictwa do złożonych wniosków o stwierdzenie nadpłaty w podatku VAT zauważył, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty w podatku VAT jest odrębnym postępowaniem od postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych, zatem nie jest kompetentny do wypowiedania się w sprawie dotyczącej podatku VAT.

W skardze na powyższe postanowienie skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego strona skarżąca [REDAKTOWANE] w Zabrze wniosła o uchylenie zaskarżonego postanowienia oraz poprzedzającego go postanowienia pierwszoinstancyjnego z dnia 3 grudnia 2008 r. w całości i zasądzenie kosztów postępowania zarzucając naruszenie : art. 137 § 3 Ordynacji podatkowej, poprzez

nie uwzględnienie pełnomocnictwa znajdującego się w aktach rejestrowych Spółki, art. 121 Ordynacji podatkowej poprzez nie uwzględnienie w niniejszym postępowaniu pełnomocnictwa znajdującego się w aktach rejestrowych Spółki w sytuacji, gdy poprzednie wnioski o stwierdzenie nadpłat w podatku VAT, również podpisane przez pełnomocnika Spółki, były rozpatrywane i uwzględniane, art. 137 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 98 k.c. poprzez nieuwzględnienie pełnomocnika ogólnego znajdującego się w aktach Spółki i w konsekwencji naruszenie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez pozostawienie wniosku bez rozpoznania w sytuacji, gdy wniosek został podpisany przez uprawnioną osobę.

Uzasadniając skargę strona skarżąca podniosła, że przepis art. 137 Ordynacji podatkowej nie precyzuje, że pełnomocnictwo musi być załączone do akt konkretnej sprawy lecz posługuje się terminem ogólnym „akt”. Chodzi zatem o wszelkie akta znajdujące się w posiadaniu organu, nie zaś o akta konkretnej sprawy. Ustawodawca bowiem w innych przypadkach posługuje się terminem „akta sprawy” co musi prowadzić do wniosku, że terminy „akta” oraz „akta sprawy” nie są tożsame. Z tych przyczyn należy uznać, że organ pierwszej instancji bezpodstawnie pominął pełnomocnictwo dla pana Macieja Juraczygi, znajdujące się w aktach organu podatkowego. Osoba ta podpisywała wnioski o stwierdzenie nadpłat podatku VAT i nie budziło to wątpliwości ze strony organu podatkowego co do istnienia i zakresu umocowania pełnomocnika do działania w imieniu Spółki. Zdaniem skarżącej działanie organu, który w podobnych sytuacjach zachowuje się w odmienny sposób, raz uznając pełnomocnictwo, a raz kwestionując jego istnienie, narusza naczelną zasadę zaufania do organów podatkowych.

Według strony skarżącej postępowanie organów podatkowych niweczy sens pełnomocnictwa ogólnego. Skoro do każdej sprawy winno być załączone odrębne pełnomocnictwo, składanie pełnomocnictwa ogólnego jest pozbawione znaczenia. Skarżąca, wskazując na wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 czerwca 2008 r. sygn. akt III SA/Wa 2189/07, podkreśliła, że organ podatkowy nie może ignorować złożenia do akt rejestrowych pełnomocnictwa ogólnego, gdyż sprzeciwia się tym samym wyraźnej woli strony, która życzy sobie być zastępowana przez pełnomocnika w sprawach objętych tym pełnomocnictwem.

Strona skarżąca podała, że wymuszenie składania pełnomocnictwa do każdej sprawy stanowi zbędny formalizm, utrudniający oraz przedłużający postępowanie.

Działanie takie można również doprowadzić do absurdalnych konsekwencji, gdy do każdej deklaracji podatkowej składanej w urzędzie podatkowym, biuro rachunkowe będzie musiało załączać odrębne pełnomocnictwo. Nie bez znaczenia pozostaje tutaj również konieczność uiszczenia opłaty od pełnomocnictwa, gdyż spowodowałoby to znaczne obciążenie finansowe podatników. Zdaniem skarżącej takie działanie narusza konstytucyjną zasadę autonomii woli strony, gdyż ignoruje wyraźną wolę podatnika działającego przez pełnomocnika.

Odpowiadając na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wniósł o jej oddalenie podtrzymując swoje stanowisko zaprezentowane w zaskarżonym postanowieniu.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył co następuje.

Skarga okazała się zasadna aczkolwiek, w znacznej części, z przyczyn w niej niewskazanych.

Zgodnie z treścią art. 165 § 1 i § 3 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu (§ 1), zaś datą wszczęcia postępowania na żądanie strony jest dzień doręczenia żądania organowi podatkowemu, z zastrzeżeniem art. 165 a (§ 2), W myśl art. 165 a § 1 Ordynacji podatkowej gdy żądanie, o którym mowa w art. 165, zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania.

Stosownie do treści art. 168 § 2 Ordynacji podatkowej podanie (wniosek) powinno zawierać co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi, oraz jej adresu (miejsca zamieszkania lub pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności), a także czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych. Przepis art. 168 § 3 tej ustawy stanowi natomiast, że podanie wniesione pisemnie (...) powinno być podpisane przez wnoszącego (...).

Jeżeli podanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niezuzupełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia (art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej).

Z brzmienia cytowanych wyżej przepisów wynika, że norma art. 165 a § 1 Ordynacji podatkowej dotyczy żądania wszczynającego postępowanie, zaś przepis art. 169 § 1 tej ustawy odnosi się do podanie (wniosku) zawierającego treść takiego żądania. W pierwszym przypadku organ podatkowy ocenia dopuszczalność żądania, jego wartość materialną w zakresie podmiotowym i przedmiotowym, w drugim - bada warunki formalne podania (wnioski), w którym żądanie to sformułowano. Dopiero podanie (wniosek) spełniające wymogi określone prawem, w tym przepisem art. 168 § 1 i § 3 Ordynacji podatkowej, oraz zawierające żądanie podlegające rozpatrzeniu, z uwagi na treść art. 165 a § 1 Ordynacji podatkowej, powoduje skuteczne wszczęcie postępowania podatkowego – na żądanie strony i to z dniem doręczenia takiego żądania organowi podatkowemu.

Odmowa wszczęcia postępowania lub pozostawienie podania (wniosku) bez rozpatrzenia rodzi stan prawny, w którym żądanie bądź podanie nie wywołuje zamierzonego skutku w postaci rozpoczęcia postępowania w kwestii (sprawie) objętej żądaniem zawartym w podaniu (wniosku). Stwierdzenie braku formalnego podania oznacza, że podanie nie zostało wniesione, zaś stwierdzenie niedopuszczalności żądania, powoduje, że dane postępowanie nie może być wszczęte.

Należy przy tym zauważyć, że badanie wymogów formalnych podania (wniosku), o którym mowa w art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej poprzedza ocenę dopuszczalności żądania z art. 165 a § 1 tej ustawy. Dopiero stwierdzenie, że podanie (wniosek) zawierające treść żądania spełnia wymogi określone przepisami prawa (art. 169 § 1 a contrario Ordynacji podatkowej) umożliwia stosowanie art. 165a Ordynacji podatkowej.

Na etapie kontroli warunków formalnych podania (wniosku) jako uczestnik podejmowanych czynności występuje „wnoszący podanie” (art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej), a więc osoba, która w imieniu własnym bądź jako reprezentant podanie (wniosek) podpisała (art. 168 § 3 Ordynacji podatkowej). Z treści art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej wynika wprost, że – w warunkach tam opisanych – organ podatkowy wzywa „wnoszącego podanie” do usunięcia określonych (w wezwaniu) braków co oznacza, że wezwanie to może być skierowane wyłącznie do osoby, która podanie we własnym lub cudzym imieniu wniosła (podpisała). Braki formalne podania (wniosku) wypełnia osoba wnosząca podanie (wniosek) niezależnie od

tego czy jest ona jednocześnie osobą, której żądanie zawiera podanie (wniosek), osobę ją reprezentującą czy też pełnomocnikiem takiej osoby (podmiotu czy jednostki).

O ile wnoszącym podanie (wniosek) wszczynające postępowanie jest osoba działająca z upoważnienia podmiotu (jednostki) od którego żądanie pochodzi, jej obowiązkiem jest złożenie wraz z podaniem dokumentu wykazującego umocowanie, co oznacza dołączenie do akt oryginału lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa (art. 137 § 3 Ordynacji podatkowej). Kategoryczne brzmienie art. 137 § 3 zd. 1 Ordynacji podatkowej nie pozostawia wątpliwości, iż pełnomocnik, chcąc występować w postępowaniu w tym charakterze, jest zobligowany do przedłożenia do akt konkretnej sprawy dokumentu potwierdzającego umocowanie do działania w cudzym imieniu i wyznaczającego jego zakres. Bez względu na zakres udzielonego pełnomocnictwa, to pełnomocnik decyduje o tym, czy będzie zastępował stronę w zakresie, w jakim został umocowany. Tym samym złożenie dokumentu pełnomocnictwa do akt jednej z kilku spraw prowadzonych przez ten sam organ podatkowy, nawet gdy będzie to pełnomocnictwo ogólne, nie zwalnia pełnomocnika z obowiązku załączenia oryginału lub poświadczonej urzędowo kopii takiego dokumentu do akt kolejnej sprawy (tak wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2008 r. sygn. akt II FSK 128/08). W przypadku żądania wszczęcia postępowania na wniosek akta sprawy powstają z momentem doręczenia wniosku organowi podatkowemu. Wniosek jest pierwszym dokumentem takich akt.

Skoro, jak wynika z okoliczności niniejszej sprawy i co było między stronami bezsporne, „wnoszącą” wniosek o stwierdzenie nadpłaty była osoba występująca z upoważnienia Spółki, której żądania wniosek dotyczył, a jednocześnie osoba ta nie dołączyła do wniosku stosownego dokumentu uprawniającego do działania w imieniu Spółki żądającej wszczęcia postępowania, to rzeczą organu podatkowego było wezwanie „wnoszącego wniosek”, a nie podmiotu, którego żądania dotyczył wniosek, do uzupełnienia tego braku poprzez dołączenie wymaganego prawem (art. 137 § 3 Ordynacji podatkowej) pełnomocnictwa. Wezwanie do uzupełnienia wymienionego braku, skierowane do skarżącej Spółki „jako strony” zamiast do osoby, która wniosek podpisała w imieniu Spółki „jako wnoszącego wniosek”, naruszało przepis art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej.

To osoba podpisująca wniosek ma obowiązek wykazania, że posiada odpowiednie umocowania do działania w imieniu podmiotu (jednostki), którego sprawy (żądania) wniosek dotyczył.

Tym samym zarówno wezwanie do uzupełnienia braków jak i postanowienie o pozostawieniu bez zaopatrzenia wniosku złożonego „z upoważnienia” skarżącej Spółki powinno być skierowane do osoby składającej wniosek jako tej, na której ciążył obowiązek uzupełnienia braków formalnych podania. Adres osoby podpisującej wniosek był znany organom podatkowym z dołączenia do wniosku korekty zeznania podatkowego.

Wbrew przekonaniu organu odwoławczego obowiązek dołączenia (złożenia) do akt stosownego pełnomocnictwa nie ciąży na mocodawcy (stronie) lecz na pełnomocniku (art. 137 § 3 Ordynacji podatkowej). Strona udziela pełnomocnictwa na piśmie lub zgłasza je ustnie do protokołu (art. 137 § 2 Ordynacji podatkowej). Udzielenie pełnomocnictwa to jednostronna czynność prawna, zaś złożenie do akt oryginału lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa to czynność procesowa. Udzielenie pełnomocnictwa jako umocowanie do działania w imieniu reprezentowanego - ma charakter materialnoprawny, natomiast złożenie takiego pełnomocnictwa - udzielonego na piśmie - do akt, rodzi skutki procesowe. Nie można więc utożsamiać udzielenia pełnomocnictwa w formie pisemnej, ze złożeniem takiego dokumentu do akt sprawy.

Obowiązek wykazania udzielonego pełnomocnictwa oznacza złożenie do akt odpowiedniej treści dokumentu. Obowiązek ten nie ciąży na stronie lecz jej pełnomocniku. O ile więc dana osoba twierdzi, że występuje w charakterze pełnomocnika wnoszącego żądanie to do osoby tej należy kierować wezwania dotyczące uzupełnienia braków formalnych wniosku, w tym dołączenia „dokumentu” pełnomocnictwa.

W przypadku, gdy osoba podpisująca wniosek nie uzupełni braku w zakresie pełnomocnictwa lub innych braków formalnych wniosku, w wyznaczonym do tego terminie, organ podatkowy wydaje postanowienie o pozostawieniu podania (wniosku) bez rozpatrzenia, na które przysługuje zażalenie jedynie wnoszącemu podanie, a nie innej osobie. Z treści art. 169 nie wynika możliwość potwierdzenia skuteczności złożenia wniosku przez stronę, której żądania wniosek dotyczy.

Nie można zgodzić się z poglądem organu odwoławczego, że to strona załącza udzielone pełnomocnictwo do konkretnej sprawy, gdyż należy do jej autonomii w zakresie reprezentacji. To, że strona przez udzielenie pełnomocnictwa w określonym zakresie nawiązuje konkretny stosunek prawny z określoną osobą (pełnomocnikiem) nie powoduje, że ciąży na niej obowiązek złożenia pełnomocnictwa w oznaczonej sprawie. Obowiązek ten ciąży na pełnomocniku. Brak złożonego pełnomocnictwa nie należy wiązać z brakiem w zakresie reprezentacji Spółki jako osoby prawnej. O reprezentacji Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością decydują przepisy Kodeksu spółek handlowych (art. 201 § 1 Ksh). Osoby reprezentujące taką spółkę na zewnątrz udzielają stosownego pełnomocnictwa osobie działającej w imieniu spółki.

Dlatego też stosując przepis art. 169 § 1 w związku z art. 168 Ordynacji podatkowej organ podatkowy nie mógł wezwać do uzupełnienia braków pisma Spółkę jako stronie postępowania. Nie mógł również doręczyć postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia Spółce skoro osoby mogące ją reprezentować (zarząd) wniosku tego nie złożyły. Ponadto należy zauważyć, że w czynnościach poprzedzających wszczęcie postępowania podatkowego, odnoszących się do kontroli formalnych warunków wniosku nie występuje „strona” lecz osoba wnosząca wniosek. Pozostawia się bez rozpoznania wniosek zawierający żądanie, a nie samo żądanie.

Reasumując należy stwierdzić, że czynności prowadzone w trybie przewidzianym art. 169 Ordynacji podatkowej tj. przed wszczęciem postępowania odnoszą się do osoby „wnoszącej” podanie (wniosek). Braki w zakresie złożenia pełnomocnictwa uzupełnia osoba wnosząca (podpisująca) wniosek, gdyż to ta osoba ma wykazać istnienie umocowania do złożenia wniosku w imieniu reprezentowanego (strony). Na etapie badania warunków formalnych podania zawierającego żądanie wszczęcia postępowania nie występuje strona w rozumieniu art. 133 Ordynacji podatkowej lecz osoba wnosząca podanie. Przymiot strony, w znaczeniu procesowym, uzyskuje podmiot (jednostka) występujący z żądaniem w chwili skutecznego wszczęcia postępowania (podatkowego). Wnoszącym podanie może być osoba prawna lub jej pełnomocnik. W przypadku, gdy podanie składa osoba prawna - osoba (osoby) podpisujące podanie winna wykazać umocowanie do jej reprezentowania. W sytuacji, gdy podanie składa pełnomocnik takiej osoby powinien

on obok pełnomocnictwa złożyć dokument wykazujący umocowanie osób udzielających pełnomocnictwa do reprezentowania osoby prawnej.

W pierwszym przypadku wezwania do usunięcia braków formalnych kieruje się do osoby prawnej, której reprezentanci podpisali wniosek, w drugim – do osoby powołującej się na udzielenie jej pełnomocnictwa.

Skoro w niniejszej sprawie wezwanie do usunięcia braków skierowano do Spółki jako strony, a nie do osoby, która podpisała wniosek z upoważnienia Spółki tym samym naruszono przepis art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej, a w konsekwencji i przepis art. 169 § 4 tej ustawy doręczając postanowienie innej osobie niż wnosząca podanie.

Nie zasługuje na aprobatę pogląd strony skarżącej, że w rozumieniu art. 137 Ordynacji podatkowej chodzi o wszelkie akta znajdujące się w posiadaniu organu, nie zaś o akta konkretnej sprawy. Akta to zbiór dokumentów dotyczących oznaczonej sprawy. Pełnomocnictwo ogólne znajdujące się w aktach jednej ze spraw, nie ma znaczenia dla innych spraw strony do momentu jego złożenia, dołączenia do akt konkretnej sprawy. „Przez akta, o których mowa w art. 137 § 3 o.p. nie można rozumieć dowolnego zbioru dokumentów dotyczących podatnika, czy też ewidencję prowadzonej na podstawie ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tak wyrok NSA z dnia 8 lipca 2009 r. sygn. akt II FSK 690/08).

Akta tworzy, otwiera wniosek zawierający żądanie wszczęcia postępowania. O tym czy akta, założone w chwili wpływu wniosku do organu podatkowego, stają się aktami konkretnej sprawy podatkowej, decyduje skuteczność wniesienia żądania wszczynającego postępowanie. Ustawodawca w art. 137 § 3 Ordynacji podatkowej nie określił rodzaju akt do jakich należy dołączyć pełnomocnictwo co oznacza, że należy je dołączyć do akt każdej sprawy prowadzonej przez organ podatkowy. Ustawa Ordynacja podatkowa nie posługuje się pojęciem „akta podatnika”. Dlatego też pełnomocnictwo ogólne złożone w aktach rejestrowych podatnika nie jest wystarczające dla uznania, że osoba upoważniona na podstawie takiego pełnomocnictwa nie miała obowiązku dołączenia tego dokumentu do akt zawierających wniosek Spółki o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych.

Z tych przyczyn Sąd stwierdził, że postanowienie zaskarżone i poprzedzające je postanowienie pozostające bez rozpatrzenia wniosek złożony w imieniu Spółki narusza wymienione wyżej przepisy postępowania i to w sposób mogący mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Rozpoznając ponownie kwestie przedmiotowego wniosku organ podatkowy będzie miał na uwadze ocenę prawną wyrażoną przez Sąd w niniejszym orzeczeniu a także i to, że w dniu 23 grudnia 2008 r. wpłynął nowy wniosek Spółki w takiej samej sprawie.

Wobec powyższego Sąd na mocy art. 145 § 1 pkt 1 lit. c oraz art. 200 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) orzekł jak w wyroku.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
ST. SEKRETARZ SĄDOWY

Anna Florek