

DORADZTWO PODATKOWE

5 (321)

BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

W NUMERZE:

- **PROCEDURA ODPRAWY CZASOWEJ W UNII EUROPEJSKIEJ**
- **BRAK ADRESU DO DORĘCZEŃ ELEKTRONICZNYCH
A POMINIĘCIE PEŁNOMOCNIKA I POZBAWIENIE STRONY
PRAWA DO CZYNNEGO UDZIAŁU W POSTĘPOWANIU
PODATKOWYM**
- **KLAUZULA PRZECIWKO UNIKANIU OPODATKOWANIA
ORAZ WYKŁADNIA OŚWIADCZEŃ WOLI PRZEZ ORGANY
PODATKOWE**



NR 5

OGÓLNOPOLSKA KONFERENCJA NAUKOWA WPIA UW „DEREGULACJA SYSTEMU PODATKOWEGO ORAZ KONCYLIACYJNE METODY WYMIARU I EGZEKUCJI PODATKÓW”

dr hab. Maciej Ślifirczyk

Umowna forma urzędowych interpretacji prawa podatkowego – ewolucja, rewolucja czy regres? 4

ROZPRAWY I DYSSERTACJE

dr Żaneta Gwardzińska-Chowaniec

Procedura odprawy czasowej w Unii Europejskiej 10

Justyna Nowakowski

Odpowiedzialność członków zarządu za zaległości podatkowe spółki na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej 16

adw. dr Mariusz Charkiewicz

Brak adresu do doręczeń elektronicznych a pominięcie pełnomocnika i pozbawienie strony prawa do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym 21

ARTYKUŁY I STUDIA

Mariusz Urbański

Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków (*exit tax*) w polskim systemie podatkowym 30

Konrad Skreczko

Wybrane zmiany w Kodeksie pracy w 2023 r. 34

Mirosław Lewandowski

Odpisy na fundusz utworzony na cele inwestycyjne jako koszt podatkowy (ulga na specjalny fundusz inwestycyjny) 36

Katarzyna Wawrzonkiewicz

Akcyza od samochodów osobowych – wyrok TSUE w sprawie C-105/22 41

Karolina Karaś

Odpowiedzialność prezesa spółki za zaległości podatkowe powstałe w okresie, w którym nie pełnił jeszcze swojej funkcji 44

Małgorzata Słomka

Skutki podatkowe wypłaty zysku wypracowanego w spółce komandytowej przed 2021 r. 46

Maciej Kaszuba

Nielegalny pobór energii elektrycznej jako dostawa towarów na gruncie VAT 48

Barbara Głowacka

Odnawialne źródła energii a rozliczenie VAT w gminach w świetle wyroku TSUE 49

ANALIZY I OPINIE

Maciej Sobiech

Wszczęcie postępowania upadłościowego jako przesłanka zaliczenia nieściągalnej wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów 51

Jakub Sitarski

Czy kwota dofinansowania otrzymanego z Narodowego Centrum Badań i Rozwoju o charakterze kosztowym podlega opodatkowaniu VAT? Analiza zagadnienia na podstawie poglądów judykatury oraz wybranych interpretacji podatkowych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 53

Marek Zagórski

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania oraz wykładnia oświadczeń woli przez organy podatkowe 55

prof. dr hab. Witold Modzelewski

Czy w przyszłym roku czeka nas podwyżka podatku akcyzowego? 58

dr Joanna Kiszka

Podatkowe aspekty eksploatacji samochodów o napędzie elektrycznym. Część 1 – podatek akcyzowy 59

UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Zakład Ubezpieczeń Społecznych jako e-urząd. Realizacja zadań w latach 2020-2022 65

Marek Zagórski

Możliwość objęcia ubezpieczeniem pracowniczym wspólników spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, którzy są jedynymi lub niemal jedynymi udziałowcami – postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 16 lutego 2023 r. (III USK 99/22) 67

Mariusz Kuśmierczyk

Obejście prawa na gruncie ubezpieczeń społecznych jako czynność nieważna w rozumieniu art. 58 § 1 k.c. 69

Odszkodowanie z tytułu zakazu konkurencji a składki na ubezpieczenie społeczne – interpretacja indywidualna Zakładu Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Lublinie z dnia 19 kwietnia 2023 r. (DI/200000/43/275/2023) 72

JUDYKATURA I INTERPRETACJE

Orzecznictwo TSUE – wyrok z dnia 17 maja 2023 r. w sprawie C-418/22 SA Cezam v. État belge 77

Brak adresu do doręczeń elektronicznych a pominięcie pełnomocnika i pozbawienie strony prawa do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym

Lack of an address for electronic service and the omission of a professional attorney and depriving the party of the right to actively participate in tax proceedings

adw. dr Mariusz Charkiewicz

Asystent w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, ORCID: 0000-0001-9363-988X

Streszczenie

W artykule poruszono tematykę doręczania pism z pominięciem profesjonalnego pełnomocnika, umocowanego w sprawie, z uwagi na brak posiadania, a zatem brak wskazania w pełnomocnictwie szczególnym adresu ePUAP¹ lub adresu do doręczeń elektronicznych. Takie postępowanie organu podatkowego stanowi naruszenie zasady zapewnienia czynnego udziału stronom w postępowaniu podatkowym, jak również stoi w sprzeczności z zasadą oficjalności doręczeń. Doręczanie korespondencji w sprawie podatkowej na adres do doręczeń elektronicznych nie jest regulacją bezwzględnie obowiązującą m.in. z uwagi na istnienie innych możliwości doręczenia pism przez organ, co potwierdzone zostało w doktrynie, a przede wszystkim w orzecznictwie.

Słowa kluczowe: elektroniczny adres do doręczeń, czynny udział w postępowaniu podatkowym, doręczenia, pominięcie pełnomocnika.

Abstract

The article deals with the subject of service of letters omitting a professional attorney authorized in the case due to the lack of possession, and therefore no ePUAP address or address for electronic deliveries is not indicated in the special power of attorney. Such conduct of the tax authority constitutes a violation of the principle of ensuring active participation of the parties in the tax proceedings, as well as being contrary to the principle of the officiality of deliveries. Delivery of correspondence in a tax matter to the address for electronic service is not a mandatory regulation, e.g. due to the existence of other possibilities of delivering letters by the authority, which has been confirmed in the doctrine, and above all in jurisprudence.

Keywords: electronic address for service, active participation in tax proceedings, delivery, omission of the attorney.

1. ZASADA ZAPEWNIENIA STRONOM CZYNNEGO UDZIAŁU W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Regulacja z art. 123 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² zobowiązuje organy podatkowe do zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania oraz umożliwienia im, przed wydaniem decyzji, wypowiedzenia się co do zebranych przez organ dowodów, materiałów oraz zgłoszonych żądań. Powyższa regulacja wprowadza zasadę czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym. Wspomniana zasada została wprowadzona do Ordynacji podatkowej z uwagi na charakter postępowania podatkowego, cechujący się nierównością stron w postępo-

waniu podatkowym (władztwo administracyjne), dlatego też jej przestrzeganie jest niezwykle ważne.

Organ ma obowiązek zapewnienia stronie czynnego udziału w każdym stadium postępowania co do zasady od momentu wszczęcia postępowania aż do chwili doręczenia stronie decyzji organu odwoławczego, a czasem nawet dłużej, np. jeśli strona postępowania podatkowego wystąpi z żądaniem uzupełnienia decyzji organu odwoławczego.

Do tej kwestii odniósł się m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Bydgoszczy, który stwierdził, że: „Z powołanej zasady wynika m.in. obowiązek organu ustalenia z urzędu stron danego postępowania, powiadomienia stron o wszczęciu postępowania, a także doręczenia wszystkim

podmiotom będącym stronami w sprawie wydanych rozstrzygnięć. Obowiązek ten – co istotne – istnieje od momentu wszczęcia postępowania do chwili doręczenia decyzji organu odwoławczego³.

Obowiązek zapewnienia stronie czynnego udziału w każdym stadium postępowania należy rozumieć m.in. jako powiadomienie stron o podejmowanych czynnościach, umożliwienie stronom wypowiedzenia się w kwestii zebranego materiału dowodowego lub zgłoszenia wniosków stron przed wydaniem decyzji. Do powyższego bezpośrednio nawiązuje art. 200 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin na wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z dnia 31 maja 2022 r.: „Żeby uprawnienie uregulowane w art. 200 § 1 o.p. [tj. Ordynacji podatkowej – przyp. red.] spełniało swoją rolę gwarancji procesowej, organ podatkowy, zawiadamiając stronę o 7-dniowym terminie do wypowiedzenia się, powinien wstrzymać się z wydaniem rozstrzygnięcia do momentu aż strona odbierze zawiadomienie oraz w wyznaczonym terminie skorzysta z przysługującego jej uprawnienia. Takie działanie umożliwiłoby organowi rzeczywiste uwzględnienie przy rozstrzyganiu sprawy uwag czy wniosków przekazanych przez stronę, co stanowiłoby należytą realizację zasady czynnego udziału strony w postępowaniu”⁴.

Do urzeczywistnienia omawianej zasady służą również inne przepisy szczególne Ordynacji podatkowej. Tytułem przykładu:

- 1) art. 187 § 3 – stanowiący, że fakty znane organowi podatkowemu z urzędu należy zakomunikować stronie;
- 2) art. 188 – umożliwiający stronie żądanie przeprowadzenia dowodu, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem;
- 3) art. 190 – wedle którego strona powinna zostać zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych, oględzin co najmniej na 7 dni przed terminem, jak również zgodnie z którym strona ma prawo brać udział w przeprowadzeniu dowodu, może zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia;
- 4) art. 192 – warunkujący uznanie danej okoliczności faktycznej za udowodnioną od umożliwienia stronie wypowiedzenia się w kwestii przeprowadzonych dowodów.

Obowiązek postępowania oraz podejmowania działań zapewniających stronom możliwość czynnego udziału w każdym stadium postępowania jest obowiązkiem organu podatkowego, a uprawnieniem strony.

Pojęcie „stadium postępowania” nie jest zdefiniowane przez ustawodawcę. Należy je zatem interpretować możliwie szeroko. Celem prawidłowego wyjaśnienia tego pojęcia trzeba je odnosić nie tylko do faktu i trwania przeprowadzanych czynności, ale również do sytuacji po ich zakończeniu⁵. Wyjątki od zasady czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania to m.in.:

- 1) przypadek, gdy na wniosek strony została wydana decyzja w całości uwzględniająca jej wniosek;

- 2) przypadek, gdy zobowiązania podatkowe są ustalane corocznie, a stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania poprzednio, nie uległ zmianie;
- 3) sprawy dotyczące zabezpieczeń i zastawu skarbowego (art. 200 § 2 Ordynacji podatkowej).

Warto już w tym miejscu niniejszego opracowania zaakcentować, że naruszenie zasady zapewnienia stronom czynnego udziału w postępowaniu podatkowym stanowi kwalifikowaną wadę procesową. Istotna wadliwość postępowania może być podstawą do uchylenia rozstrzygnięcia w konkretnej sprawie podatkowej. Wyeliminowanie wadliwego rozstrzygnięcia z obrotu prawnego może nastąpić na etapie postępowania odwoławczego na podstawie art. 233 Ordynacji podatkowej. Jeżeli w sprawie mamy do czynienia już z decyzją ostateczną, a została naruszona zasada czynnego udziału stron, to istnieje możliwość wznowienia postępowania podatkowego zgodnie z przesłanką z art. 240 § 1 pkt 4 przywołanej ustawy.

NSA w orzeczeniu z dnia 16 marca 2012 r. wskazał, że „na etapie doboru środków dowodowych nie może dojść do naruszenia art. 123 § 1 o.p. Dopiero w toku czynności dowodowych lub bezpośrednio po ich zakończeniu, z uwzględnieniem specyfiki danego środka dowodowego można stwierdzić, czy strona została pozbawiona czynnego udziału w postępowaniu”⁶.

2. REPREZENTOWANIE STRONY PRZEZ PEŁNOMOCNIKA W SPRAWIE PODATKOWEJ W ŚWIELE ZASADY CZYNNEGO UDZIAŁU STRON

Ordynacja podatkowa przewiduje działanie strony z pomocą pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna posiadająca pełną zdolność do czynności prawnych (art. 138b ww. ustawy). Pełnomocnictwo udzielone przez mocodawcę może być ogólne, szczególne lub jedynie do doręczeń (art. 138a ww. ustawy). Pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego (art. 138e ww. ustawy). Pisma doręczane są stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela – temu przedstawicielowi; jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie (art. 145 ww. ustawy). Obowiązek doręczania pism stronie istnieje wtedy, gdy w prowadzonym postępowaniu nie uczestniczy przedstawiciel lub pełnomocnik. Organ podatkowy ma obowiązek doręczania pism w sprawie pełnomocnikowi od momentu złożenia pełnomocnictwa do akt prowadzonego postępowania lub zgłoszenia pełnomocnictwa do protokołu w formie ustnej. W orzecznictwie wskazuje się również, że obowiązek doręczenia pism bezpośrednio pełnomocnikowi powstaje także w sytuacji, gdy pismo wzywa stronę do osobistego udziału w czynności, gdyż wymaga tego charakter danej czynności, np. o przesłuchaniu strony powinien też zostać zawiadomiony jej pełnomocnik⁷.

Mając na uwadze powyższe oraz w nawiązaniu do zasady zapewnienia stronom czynnego udziału w postępowaniu podatkowym, należy wysunąć wniosek, że możliwość czynnego udziału w każdym stadium prowadzonego postępowania powinna być zapewniona również pełnomocnikowi, będącemu

reprezentantem/przedstawicielem strony i jej interesów. Doręczanie pism bezpośrednio pełnomocnikowi jest wyrazem stosowania przez organy podatkowe omawianej zasady.

NSA w uchwale z dnia 7 marca 2022 r. stwierdził: „Charakter gwarancyjny mają także przepisy umożliwiające działanie strony za pośrednictwem pełnomocnika. Strona nie ma bowiem prawnego obowiązku samodzielnego działania w toku postępowania podatkowego. Może dokonywać czynności za pośrednictwem ustanowionego przez siebie pełnomocnika. Tym pełnomocnikiem może być osoba profesjonalna, czy też niemająca takich przymiotów, ale wspierająca stronę w postępowaniu podatkowym. Chodzi tu o szeroko pojmowaną pomoc stronie. Celem ustanowienia przez stronę pełnomocnika jest to, aby ten prowadził jej sprawę. Stanowi to wyraz staranności w zakresie prowadzenia swych spraw. To pełnomocnik procesowy ma w sposób profesjonalny pilnować w toku postępowania interesów podatnika. **Przepis art. 145 § 2 o.p. łączy w sobie funkcje gwarancyjne wynikające z unormowań dotyczących doręczeń oraz przepisów odnoszących się do działań strony za pośrednictwem pełnomocników.** Zgodnie z treścią tej normy prawnej jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie [podkreślenie – M.Ch.]. Jak bowiem wspomniano powyżej, pełnomocnik ma w sposób profesjonalny pilnować interesów strony. Strona może nie mieć świadomości, a przede wszystkim wiedzy w zakresie skutków prawnych otrzymanego pisma organu podatkowego. Stąd też nałożony na ten organ obowiązek komunikowania się bezpośrednio z pełnomocnikiem, z pominięciem samej strony. Strona postępowania administracyjnego, ustanawiając pełnomocnika, chroni się przed skutkami nieznajomości prawa, a jeżeli organ administracji pomija pełnomocnika w toku czynności postępowania administracyjnego, to niweczy skutki staranności strony w dążeniu do ochrony swych praw i interesów oraz otrzymania takiej ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w państwie prawa”⁸.

W powyżej zaprezentowanym orzeczeniu NSA popiera pogląd, zgodnie z którym organ podatkowy, jako organ nadrzędny, władczy administracyjnie względem strony, nie może odbierać stronie możliwości działania z pomocą pełnomocnika, tj. obligować i przymuszać stronę pośrednio do działania w toku postępowania podatkowego w sposób samodzielny.

3. WYMOGI FORMALNE PEŁNOMOCNICTWA ORAZ DORĘCZENIA PISM W SPRAWIE PODATKOWEJ PEŁNOMOCNIKOWI

Wymogi formalne pełnomocnictwa określa art. 138c Ordynacji podatkowej. Zgodnie z treścią tego przepisu pełnomocnictwo złożone w sprawie podatkowej powinno zawierać podstawowe dane identyfikujące mocodawcę i pełnomocnika, tj. przede wszystkim imię i nazwisko osoby fizycznej, imiona rodziców, miejsce zamieszkania, w przypadku osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej – nazwę i oznaczenie formy organizacyjno-prawnej, adres siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, numer REGON. Ustawodawca przewidział także wymóg podania identyfikatora podatkowego mocodawcy, tj. w przypadku osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej – PE-

SEL, a w przypadku pozostałych podatników (także płatników) – numeru identyfikacji podatkowej (NIP), ewentualnie w przypadku nieposiadania numeru identyfikacyjnego i stałego miejsca zamieszkania w kraju – numeru i serii paszportu lub innego dokumentu pozwalającego zweryfikować tożsamość. W treści pełnomocnictwa należy wskazać adres do doręczeń w kraju, chyba że wskazuje się adres do doręczeń elektronicznych do doręczania pism przez organy podatkowe.

Warto w tym miejscu nadmienić, że zgodnie z art. 138c Ordynacji podatkowej adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wskazuje adres do doręczeń elektronicznych. Zgodnie zaś z treścią art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych⁹ adres do doręczeń elektronicznych jest to adres elektroniczny, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną¹⁰, podmiotu korzystającego z publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego lub publicznej usługi hybrydowej albo z kwalifikowanej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, umożliwiającą jednoznaczną identyfikację nadawcy lub adresata danych przesyłanych w ramach tych usług.

Ustawodawca nie określa skutków przedstawienia pełnomocnictwa dotkniętego brakami formalnymi (brak spełnienia wymogów wynikających z przepisów). Pełnomocnictwo wadliwe wymaga wezwania pełnomocnika do usunięcia braków formalnych w trybie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej, a co za tym idzie – nieuzupełnienie braków pełnomocnictwa skutkuje pozostawieniem go bez rozpatrzenia, tak samo jak w przypadku podania. Wezwanie, o którym mowa we wspomnianym art. 169 § 1, nie może jednakże dotyczyć samego pełnomocnictwa w sposób bezpośredni, gdyż pełnomocnictwo nie jest podaniem w rozumieniu art. 168 przywołanej ustawy. Pełnomocnictwo nie posiada cech właściwych podaniu, tj. nie inicjuje postępowania, nie zawiera skierowanego żądania, nie stanowi wyjaśnienia strony.

W przypadku złożenia do organu podatkowego jedynie pełnomocnictwa, i to obarczonego brakami formalnymi, bez podania, wezwanie do uzupełnienia w trybie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej nie będzie możliwe¹¹. Właściwym trybem w takiej sytuacji będzie wezwanie do uzupełnienia braków formalnych w trybie art. 155 § 1 tej ustawy, zgodnie z którym organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. W myśl powyższej regulacji organ podatkowy może wezwać stronę lub inną osobę do dokonania określonej w wezwaniu czynności, o ile jest to konieczne do wyjaśnienia stanu faktycznego, jak również do wykonania określonej czynności, tj. nadać postępowaniu podatkowemu bieg lub zakończyć je w wymaganych terminach. Nieuzupełnienie braków formalnych pełnomocnictwa pomimo właściwego wezwania w trybie art. 155 wspomnianej ustawy odniesie skutek w postaci uznania pełnomocnictwa za bezskuteczne. Niezastosowanie się do wezwania nie może jednakże być zagrożone karą porządkową.

Zgodnie z art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełno-

mocnictwie. Podczas dokonywania analizy powyższego przepisu niezbędne jest ustalenie, z którym rodzajem pełnomocnika mamy do czynienia – czy umocowany do działania jest pełnomocnik profesjonalny (adwokat, radca prawny, doradca podatkowy), czy też pełnomocnik zwykły. Jak już nadmieniono, pełnomocnik profesjonalny powinien wskazać adres do doręczeń elektronicznych. Jednakże brak formalny w postaci niewskazania takiego adresu nie może być traktowany jako przeszkoda w prowadzeniu postępowania, co potwierdził NSA w wyroku z dnia 22 marca 2017 r., w którym stwierdził m.in., że: „Nieposiadanie adresu elektronicznego przez pełnomocnika profesjonalnego **jest wyłącznie problemem technicznym** [podkreślenie – M.Ch.] w rozumieniu art. 144 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa [...], wobec czego brak wskazania adresu elektronicznego przez takiego pełnomocnika w pełnomocnictwie szczególnym nie może być zaliczony do braków podlegających usunięciu w rozumieniu art. 169 § 1 tej ustawy, które uniemożliwiają nadanie podaniu właściwego biegu (art. 138c § 1 i art. 144 § 3 i 5 tej ustawy)”¹². Ponadto „w zakresie pojęcia problemów technicznych (art. 144 § 3 o.p.) **mieści się także nieprzystosowanie techniczne organu podatkowego lub adresata do doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w tym także nieposiadanie adresu elektronicznego** [wszystkie podkreślenia – M.Ch.]. Brak wskazania w pełnomocnictwie szczególnym adresu elektronicznego przez pełnomocnika profesjonalnego nie sposób zaliczyć do braków, które uniemożliwiają nadanie podaniu właściwego biegu. **Jeżeli pełnomocnik profesjonalny nie posiada takiego adresu, mamy do czynienia wyłącznie z sytuacją problemu technicznego w rozumieniu art. 144 § 3 o.p.**”¹³.

Powyższe stanowisko zostało poparte przez NSA także w kolejnych wyrokach, np. z dnia 13 września 2017 r., zgodnie z którym: „Pełnomocnictwo nie jest podaniem w rozumieniu art. 168 o.p. W konsekwencji art. 169 § 1 o.p. nie może mieć zastosowania wyłącznie do pełnomocnictwa z brakami formalnymi w oderwaniu od podania. Przepis ten ma zastosowanie wyłącznie do podań, których braki uniemożliwiają nadanie właściwego biegu tym podaniom, w tym również związane z wadliwością dokumentu zawierającego umocowanie do działania w imieniu strony postępowania. Należy zatem zająć stanowisko, że brak formalny w pełnomocnictwie w postaci niepodania przez profesjonalnego pełnomocnika adresu elektronicznego, co stanowi naruszenie art. 138c § 1 o.p., nie podlega usunięciu na zasadach określonych w art. 169 § 1 o.p. i to niezależnie od tego, czy pełnomocnictwo złożono razem, czy też odrębnie z podaniem. W takim przypadku zastosowanie może znaleźć art. 155 § 1 o.p. Niewskazanie adresu elektronicznego przez pełnomocnika profesjonalnego w żadnej mierze nie stanowi przeszkody w doręczaniu takiej osobie pism przez organ podatkowy. W takim przypadku należy bowiem zastosować art. 144 § 3 o.p. Przepis ten posługuje się dosyć szerokim znaczeniowo pojęciem problemów technicznych, które to problemy, co należy podkreślić, uniemożliwiają organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Problemy techniczne uniemożliwiające organowi podatkowemu doręczenie pisma mogą dotyczyć zarówno organu podat-

kowego, jak i adresata. Wydaje się również, że w zakresie pojęcia problemów technicznych mieści się także nieprzystosowanie techniczne organu podatkowego lub adresata do doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w tym także nieposiadanie adresu elektronicznego. W konsekwencji mając na uwadze postanowienia art. 138c § 1 o.p. oraz art. 144 § 3 i 5 o.p. brak wskazania w pełnomocnictwie szczególnym adresu elektronicznego przez pełnomocnika profesjonalnego nie sposób zaliczyć do braków, które uniemożliwiają nadanie podaniu właściwego biegu”¹⁴.

Z tym stanowiskiem zgodziły się również wojewódzkie sądy administracyjne¹⁵, z których wyroków jasno wynika, że brak podania adresu elektronicznego nie jest przeszkodą w doręczaniu pism pełnomocnikowi profesjonalnemu, który takiego adresu nie posiada, chociażby z powodu nieprzystosowania technicznego. Co ważne, organ nie może podważać skuteczności złożonego pełnomocnictwa bez wskazania adresu do doręczeń elektronicznych.

W wyroku z dnia 22 marca 2019 r.¹⁶ NSA zdefiniował pojęcie „problemu technicznego” w rozumieniu art. 144 § 3 Ordynacji podatkowej jako stan faktyczny występujący nagle, mający podłoże w wadliwym działaniu, posiadającym charakter awarii, systemów informatycznych używanych przez organ do doręczeń (np. ePUAP) lub też w niemożności korzystania z systemów informatycznych z innych przyczyn technicznych. To po stronie organu leży wykazanie, że „problem techniczny” wystąpił, i to organ winien udokumentować, że podjął próbę doręczenia korespondencji oraz że nie było możliwe jej doręczenie w ten sposób z uwagi na przeszkodę techniczną. W razie wystąpienia takiego problemu technicznego organ mógł doręczyć pisma w sposób tradycyjny.

Przepis art. 144 § 3 Ordynacji podatkowej został uchylony, a wraz z nim pojęcie problemu technicznego. Obecnie należy uznać, że ten termin mieści się w zakresie określenia „w przypadku braku możliwości”, użytego w art. 144 § 1c.

Zdaje się słuszne twierdzenie, aby pojęcie problemu technicznego interpretować szeroko, tzn. że może dotyczyć zarówno organu, jak i adresata. Można przyjąć, że w zakresie tego pojęcia mieści się nieprzystosowanie technologiczne, w tym nieposiadanie adresu elektronicznego. Czy w takim wypadku nieposiadanie przez pełnomocnika profesjonalnego adresu ePUAP czy innego adresu elektronicznego wskutek nieumiejętności posługiwania się komputerem i telefonem jest problemem technicznym?

Odpowiedzi na to pytanie próżno poszukiwać zarówno w literaturze, jak i w orzecznictwie, taka sytuacja jest bowiem bardzo rzadko spotykana w XXI w., w dobie technologii, aczkolwiek nadal możliwa. Pełnomocnicy profesjonalni z kilkudziesięcioletnim stażem, czynni zawodowo, mogą mieć – mimo swojego bogatego doświadczenia zawodowego – problemy natury technicznej.

Dalsze rozważania w tym przedmiocie dalece wykraczają poza zakres niniejszego artykułu, a to ze względu na wspomniane uchylenie uregulowania dotyczącego kwestii występowania „problemu technicznego”. Ponadto nowy przepis jak dotąd nie został zinterpretowany przez judykaturę i doktrynę, oprócz tego wykluczył pojęcie „problemu technicznego”, bo zastąpił je określeniem „w przypadku braku możliwości”, jednakże nie oznacza to, że problemy techniczne już nie

występują, a każdy pełnomocnik profesjonalny powinien posiadać konto na platformie ePUAP lub inny adres do doręczeń elektronicznych.

Tematyka doręczenia uregulowana została przez ustawodawcę w art. 144 Ordynacji podatkowej. Doręczenie winno być rozumiane jako czynność techniczna/pomocnicza. Sformalizowana instytucja prawna doręczenia spełnia dwie funkcje, tj. funkcję informacyjną (celem doręczenia jest poinformowanie strony o czynnościach podjętych i podejmowanych w toczącym się postępowaniu) oraz funkcję gwarancyjną (zapewnienie, że organ podczas prowadzenia danego postępowania podjął niezbędne czynności przewidziane przepisami prawa do wywołania skutku procesowego przez instytucję doręczenia). Charakter gwarancyjny instytucji doręczenia oznacza także, że tylko prawidłowe doręczenie, tj. dokonane zgodnie z przepisami prawa, jest skuteczne w stosunku do czynności podejmowanych przez organ w postępowaniu podatkowym¹⁷.

Przedmiotem doręczenia jest pismo. Przez pojęcie „pisma” należy rozumieć dokumenty wszelkiego rodzaju, bez względu na ich prawny charakter, jak również dokumenty elektroniczne. Dokument powinien być wyrażony tekstem, składającym się z liter, cyfr, innych znaków specjalnych, oraz utrwalony na nośniku umożliwiającym odtworzenie tekstu. Pisma w postępowaniu podatkowym są odzwierciedleniem podejmowanych czynności procesowych i ich skutków; najczęściej są to zaawizowania, wezwania, postanowienia, decyzje, protokoły, protokoły kontroli, inne dokumenty.

Z brzmienia art. 144 Ordynacji podatkowej wynika również zasada oficjalności, zgodnie z którą to na organie podatkowym spoczywa obowiązek doręczania pism stronie. Strona, będąca jednocześnie adresatem pisma, nie ma obowiązku podejmowania działań lub innych zabiegów w przedmiocie doręczenia jej pisma. Nie powinna ponosić również negatywnych konsekwencji w związku z doręczeniem pisma przez organ w sposób nieprawidłowy¹⁸.

4. POSIADANIE ADRESU ELEKTRONICZNEGO EPUAP PRZEZ PEŁNOMOCNIKA PROFESJONALNEGO

ePUAP to krajowa platforma teleinformatyczna służąca do komunikacji obywateli i przedsiębiorców z urzędami administracji publicznej. Założenie konta na ePUAP i korzystanie z niego jest bezpłatne. Platforma ta umożliwia:

- 1) wysyłanie i odbieranie korespondencji urzędowej w formie dokumentów elektronicznych,
 - 2) skuteczne składanie pism do organów administracyjnych w formie elektronicznej.
- Oprócz tego generuje:
- 1) potwierdzenie złożenia pisma w urzędzie, tj. Urzędowe Poświadczenie Przedłożenia, które wnioskodawca otrzymuje po wysłaniu pisma do organu przez ePUAP;
 - 2) dowód odebrania pisma przez stronę, tj. Urzędowe Poświadczenie Odbioru, które strona powinna podpisać podczas odbioru pisma od organu.

System ten wysyła również powiadomienia o przesyłce na wskazany adres e-mail. Umożliwia stosowanie podpisu zaufanego, czyli elektronicznego podpisu potwierdzonego profilem zaufanym ePUAP. Podpis zaufany pozwala na uwie-

rzytelnianie dokumentów elektronicznych wnoszonych do organów administracji publicznej. Ponadto, jeżeli chodzi o kontakty z administracją publiczną, stanowi alternatywę dla kwalifikowanego podpisu elektronicznego¹⁹.

Pełnomocnik nie ma obowiązku posiadania i podawania adresu elektronicznego ePUAP w druku pełnomocnictwa PPS-1. Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 22 stycznia 2020 r. nie ma konieczności, aby pełnomocnik w takim przypadku miał obowiązek posiadania czy też podawania adresu ePUAP, zamiast tego może podać inny adres do doręczeń, np. adres e-mail²⁰.

Stwierdzić należy zatem, że posiadanie adresu ePUAP jest wyłącznie uprawnieniem pełnomocnika, a nie jego obowiązkiem. Jest dopuszczalne, aby pełnomocnik podał inny adres elektroniczny niż adres ePUAP. Występują nawet poglądy orzecznicze, że w przypadku braku jakiegokolwiek adresu elektronicznego doręczenie powinno nastąpić w sposób tradycyjny.

5. DORĘCZENIE PISMA PEŁNOMOCNIKOWI PROFESJONALNEMU NA ADRES DO DORĘCZEŃ ELEKTRONICZNYCH

Organ podatkowy w pierwszej kolejności doręczy pismo na konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego lub w jego siedzibie – oba wskazane sposoby doręczenia są równorzędne.

Treść art. 144 Ordynacji podatkowej niejako uprzywilejowuje doręczanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Przepisem art. 144 § 1a wprowadzono (z pewnymi wyjątkami) zasadę doręczania pism drogą elektroniczną na wskazany adres do doręczeń elektronicznych. Ten sposób doręczeń, chociaż obowiązkowy i podstawowy w postępowaniu podatkowym, **nie ma charakteru wyłącznego**.

Podkreślić należy, że zgodnie z art. 144 § 1c pkt 1 przywołanej ustawy, organ obowiązany jest do tego, by w przypadku braku możliwości doręczenia w sposób, o którym mowa w art. 144 § 1a i § 1b pkt 1, doręczyć pisma przesyłką rejestrowaną, o której mowa w art. 3 pkt 23 ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe²¹. Oznacza to, że organ podatkowy w sytuacji, gdy nie ma możliwości doręczenia pisma na adres do doręczeń elektronicznych, np. w przypadku nieposiadania takiego adresu przez pełnomocnika (przynajmniej techniczna), doręcza pisma przesyłką rejestrowaną. Można zatem domniemywać, że jeśli pełnomocnik profesjonalny nie posiada adresu elektronicznego, a organ podatkowy nie doręczy mu pisma pocztą tradycyjną (pominie pełnomocnika prawidłowo umocowanego w sprawie), to ów organ dopuści się rażącego uchybienia normie zawartej w art. 120 Ordynacji podatkowej, tj. podejmie działania niezgodzące z uzasadnieniem w przepisach prawa. Tymczasem ze wspomnianego art. 120 klarownie wynika, że: „Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa”.

W przedstawionym powyżej przykładzie organ podatkowy nie dość, że pozbawiłby podatnika profesjonalnej pomocy pełnomocnika, a przez to znacznie ograniczyłby możliwość działania strony w postępowaniu podatkowym, jak również naruszyłby zasadę zapewnienia czynnego udziału stronom w postępowaniu, to jednocześnie postąpiłby wbrew pozostałym przepisom prawa, **gdyż Ordynacja podatkowa wyraźnie**

zezwała na doręczenie pisma metodą tradycyjną, o czym zdaje się, że organy podatkowe starają się zapomnieć.

Potwierdzeniem powyższego jest wyrok NSA z dnia 17 lipca 2019 r., którego teza ma taką oto literalną treść: „Brak adresu elektronicznego w pełnomocnictwie udzielonym pełnomocnikowi profesjonalnemu nie stanowi przeszkody w prowadzeniu postępowania. W szczególności wskazać należy, że taki brak w żadnej mierze nie niweczy skuteczności udzielonego pełnomocnictwa”²².

Należy zaakcentować, że nieudostępnienie przez profesjonalnego pełnomocnika elektronicznego adresu do doręczeń nie może stanowić podstawy odstąpienia od wszczęcia postępowania. Co więcej, w myśl powyższego wyroku przedłożenie pełnomocnictwa niezawierającego danych na temat elektronicznego kontaktu z pełnomocnikiem nie może być traktowane jako przejaw braków formalnych pełnomocnictwa czy jakakolwiek wadliwość takiego dokumentu, a co za tym idzie – organ podatkowy jest zobligowany podjąć się prowadzenia postępowania, co zostało już stwierdzone w niniejszym opracowaniu. Organ, jako władcza strona stosunku w postępowaniu podatkowym, nie powinien nadużywać swoich uprawnień, bo mógłby pogorszyć jednocześnie sytuację procesową podatnika.

Nadto należy zwrócić również uwagę na wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 sierpnia 2018 r., z którego bezpośrednio wynika, że brak wskazania w pełnomocnictwie adresu elektronicznego nie stanowi braku spełnienia wymogu w rozumieniu art. 169 § 1 i 4 Ordynacji podatkowej²³. Oznacza to, że brak takiego adresu nawet w przypadku pełnomocnika profesjonalnego nie przesądza o nieważności pełnomocnictwa. Pełnomocnictwo w dalszym ciągu jest ważne, a pełnomocnik profesjonalny jest traktowany jako aktywny pełnomocnik w sprawie, pisma w sprawie powinny zatem być mu doręczane.

Co więcej, zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 22 października 2020 r.: „Wymóg wskazania w pełnomocnictwie adresu elektronicznego nie dotyczy istoty stosunku prawnego pełnomocnictwa, lecz wiąże się z przewidzianą w art. 144 § 5 o.p. zasadą doręczania pism pełnomocnikom profesjonalnym za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Brak takiego adresu nie podlega konieczności jego wskazania na zasadach usunięcia formalnego braku takiego pełnomocnictwa w trybie art. 169 § 1 o.p.”²⁴. W powyższym wyroku NSA stwierdził ponadto, że: „WSA wskazał, że pełnomocnictwo nie jest podaniem w rozumieniu art. 168 o.p., dlatego też art. 169 § 1 o.p. nie mógł mieć zastosowania w niniejszej sprawie. **Niewskazanie adresu elektronicznego przez profesjonalnego pełnomocnika w żadnej mierze nie stanowi przeszkody w doręczaniu mu pism przez organ podatkowy** [podkreślenie – M.Ch.]”²⁵.

Przytoczyć również należy literalne brzmienie tezy wyroku WSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2020 r.: „Przepis art. 144 § 5 o.p. nie może stanowić podstawy do kwestionowania prawidłowości doręczania decyzji w formie papierowej, ani nie wyłącza zasady pisemności postępowania administracyjnego. Jeżeli zatem doręczenie orzeczenia nastąpiło do rąk adresata (pełnomocnika strony), choćby w formie papierowej, to nie można wywodzić, że nie doszło do skutecznego doręczenia w jeden ze sposobów przewidzianych w Ordynacji podatkowej”²⁶.

Ponadto Sąd podkreślił, że: „[...] nie ma normy przewidującej bezskuteczność doręczenia decyzji w formie papierowej w sytuacji, gdy przepis art. 144 § 5 O.p. przewiduje obowiązek dokonywania doręczeń wymienionym w nim podmiotom w formie elektronicznej [...]. Przepis art. 144 § 5 O.p. nie może stanowić podstawy do kwestionowania prawidłowości doręczania decyzji w formie papierowej, ani nie wyłącza zasady pisemności postępowania administracyjnego. Jeżeli zatem doręczenie orzeczenia nastąpiło do rąk adresata (pełnomocnika strony), choćby w formie papierowej, to nie można wywodzić, że nie doszło do skutecznego doręczenia w jeden ze sposobów przewidzianych w Ordynacji podatkowej”²⁷.

Na podstawie cytowanego orzeczenia można zatem sformułować wniosek, że możliwe jest doręczenie decyzji **pełnomocnikowi w sposób tradycyjny za pośrednictwem operatora pocztowego i taka decyzja jest w pełni skuteczna.**

Istotny dla analizowanej sprawy jest również wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 grudnia 2019 r., zgodnie z którym: „[...] art. 144 § 5 o.p. nakazuje określony sposób doręczania pism stronie reprezentowanej przez profesjonalnego pełnomocnika. Możliwość odstąpienia od doręczenia pisma pełnomocnikowi profesjonalnemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej może wystąpić jedynie w przypadku nieposiadania adresu elektronicznego, wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających wysłanie przesyłki pełnomocnikowi lub odebrania przesyłki w siedzibie organu. Dlatego nie do zaakceptowania jest stanowisko skarżącego, że gdyby decyzja z [...] została doręczona w sposób tradycyjny, to jest za pośrednictwem Poczty Polskiej, to doręczenie by nastąpiło. Sąd stwierdza, że analiza zgromadzonego materiału dowodowego pozwala skonstatować, że organ I instancji wykonał wszystkie czynności związane z doręczaniem pisma w formie elektronicznej w sposób poprawny. Wynika to w szczególności z UPD, w którym wszystkie informacje podane są z dokładną datą i godziną wykonania danej operacji. Nie sposób stwierdzić, jak chce tego strona skarżąca, że w trakcie wykonywania czynności polegającej na wysyłaniu decyzji za pomocą środków komunikacji elektronicznej wystąpiły jakieś problemy techniczne po stronie organu, wykluczające prawidłowość doręczenia. Wysyłka została dokonana poprawnie, a system nie odrzucił, ani nie wygenerował komunikatu o błędzie przy realizowaniu wysyłki decyzji. Dowodem na fakt prawidłowego wyekspediowania przesyłki jest wygenerowanie przez system prawidłowego UPD. Sąd zauważa, że pełnomocnik skarżącego nie zgłosił organowi problemów z odbiorem przesyłki. Nie przedstawił jakichkolwiek dowodów na ich wystąpienie, ani w postaci zgłoszenia poprzez formularz kontaktowy, ani w jakikolwiek inny sposób. Nieuprawnione jest więc powoływanie się przez pełnomocnika skarżącego na trudności techniczne”²⁸.

A contrario, jeżeli pełnomocnik wyraźnie zaznaczy, że nie posiada adresu do doręczeń elektronicznych, co stanowi przeszkodę techniczną do doręczeń tą drogą, a jednocześnie wskaże adres do doręczeń tradycyjnych, winno to stanowić dla organu podatkowego wystarczającą podstawę do odstąpienia od doręczania pism pełnomocnikowi za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Z analizy przedstawionego powyżej orzecznictwa sądów administracyjnych wynika wprost, że **pełnomocnik profesjo-**

nalny nie ma obowiązku posiadania adresu elektronicznego. Pisma zatem, w drodze wyjątku, w takiej sytuacji winne mu być doręczane inną drogą, np. tą wskazaną w art. 144 § 1c pkt 1 Ordynacji podatkowej, zwłaszcza gdy pełnomocnik wyraża chęć aktywnego udziału w postępowaniu, w tym również odbierania korespondencji, współpracy z organem w celu zapewnienia profesjonalnej pomocy swojemu klientowi. Pełnomocnik nieposiadający adresu do doręczeń elektronicznych nie może być w żadnej mierze dyskryminowany, gdyż organ podatkowy posiada wybór, tzn. może skorzystać z doręczenia za pośrednictwem operatora pocztowego w sytuacji, gdy doręczenie za pomocą systemu teleinformatycznego nie jest możliwe²⁹.

Zgodnie z poglądami doktryny: „Organ podatkowy, mając na uwadze obowiązującą zasadę szybkości i prostoty postępowania, dokonuje sam nieskrępowanego wyboru podmiotu, za pośrednictwem którego zamierza dokonać doręczenia. Mogą to być: operator pocztowy w rozumieniu ustawy z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe, pracownicy urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariusze lub upoważnieni pracownicy innego organu podatkowego lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów”³⁰. „Każdy ze sposobów doręczeń, przewidzianych w cytowanym przepisie [...] uznać należy za równorzędny”³¹.

Jasno wskazuje to, że organ podatkowy ma wybór, tj. może skorzystać z doręczenia za pośrednictwem operatora pocztowego w sytuacjach wyjątkowych, nie można zatem dyskryminować pełnomocnika nieposiadającego adresu do doręczeń elektronicznych.

Z powyższych rozważań wprost wynika, że organ może doręczać pisma w formie przesyłki rejestrowanej w rozumieniu przepisów prawa pocztowego, a głównym założeniem stojącym za wprowadzeniem przepisów dotyczących doręczeń na adresy elektroniczne była chęć cyfryzacji podmiotów publicznych, a nie kancelarii pełnomocników profesjonalnych. Fakt posiadania przez organ możliwości zastosowania innej procedury i odstąpienie od tego świadczy jasno o nieprawidłowościach, jakich dopuszczają się organy, te bowiem zgodnie z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³² mają działać w granicach prawa, a nie ponad czy poza obowiązującymi przepisami prawa.

6. SKUTKI DORĘCZENIA Z POMINIĘCIEM PEŁNOMOCNIKA

Regulacja art. 145 ust. 2 Ordynacji podatkowej nie przewiduje wyjątków. Zasada oficjalności doręczeń przejawia się w obowiązku dokonywania przez organy doręczeń z urzędu. Ponadto są one zobowiązane do czuwania nad przebiegiem i prawidłowością czynności technicznych składających się na skuteczne doręczenie. Co ciekawe, regulacja ta ma zastosowanie do organu podatkowego. Jeżeli adresatem pisma/przesyłki jest organ podatkowy, materia ta nie jest uregulowana kodeksowo, oprócz kwestii zachowania terminu na dokonanie czynności procesowej.

Istnieje również obowiązek doręczenia wszystkich pism procesowych pełnomocnikowi ustanowionemu w sprawie. Pominięcie pełnomocnika skutecznie ograniczy stronie możliwość dochodzenia swoich praw i interesów oraz stanowić będzie przejaw braku ochrony prawnej strony.

Dlatego też pozostawienie pełnomocnictwa bez rozpoznania w razie nieuzupełnienia adresu do doręczeń elektronicznych przez pełnomocnika profesjonalnego, skutkujące de facto pominięciem pełnomocnika, niedopuszczeniem go do sprawy, z powodu nieposiadania przez niego takiego adresu z przyczyn technicznych, będzie równoznaczne z pominięciem strony. Doręczanie pism z pominięciem pełnomocnika nie może być uznane za skuteczne, jeśli wywołuje ujemne skutki prawne dla strony³³.

Doręczanie pism bezpośrednio pełnomocnikowi jest wyrazem stosowania przez organy podatkowe zasady czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym, jak również respektowania zasady oficjalności doręczeń. *A contrario*, nie-doręczanie pism pełnomocnikowi umocowanemu w sprawie stanowi naruszenie powyższej zasady, co – jak już wskazano wyżej – może skutkować powstaniem podstawy do uchylecia zapadłego rozstrzygnięcia w sprawie, a w przypadku postępowania zakończonych decyzją ostateczną – nawet wznowieniem postępowania. Działanie organu w postaci dokonywania czynności z pominięciem pełnomocnika, którego strona ustanowiła celem należytego zabezpieczenia swojego interesu, znacząco ogranicza stronie możliwość ustosunkowania się do czynności podejmowanych przez organ oraz wypowiedzenia się w sprawie.

7. WNIOSKI

Niedokonywanie lub zaprzestanie doręczeń przez organ podatkowy z uwagi na brak wskazania adresu do doręczeń elektronicznych w pełnomocnictwie stanowi nadużycie pozycji organu (władztwo administracyjne). Jednakowoż nie-sprzecznie z analizy prawnej przepisów Ordynacji podatkowej wynika, że organ podatkowy w takiej sytuacji jest zobligowany do wysyłania pism formą tradycyjną. Brak takiego działania stanowi naruszenie podstawowych zasad postępowania podatkowego; postępowania, w którym organ już „na starcie” ma pozycję dominującą nad podatnikiem. W praworządnym państwie nie powinno pozbawiać się podatnika prawa do skorzystania z pomocy pełnomocnika profesjonalnego z uwagi na nieposiadanie przez owego pełnomocnika elektronicznego adresu do doręczeń.

Brak odpowiedniego poinformowania pełnomocnika o czynnościach podejmowanych w sprawie wiąże się z odebraniem stronie prawa do wypowiedzenia się w sprawie, a to z kolei oznacza odebranie jednego z najważniejszych praw przysługujących podatnikowi na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej. Zaznaczyć ponadto należy w tym miejscu, że wielu profesjonalnych pełnomocników nie posiada adresu elektronicznego, brak ten nie może jednak z perspektywy prawa uniemożliwiać im prowadzenia spraw swoich klientów. Niedopuszczalna byłaby sytuacja, w której organ podatkowy podważa moc udzielonego pełnomocnictwa z uwagi na niepodanie w nim adresu elektronicznego.

Liczne orzeczenia, jak i poglądy doktryny zdecydowanie zaprzeczają temu, jakoby taki brak miałby być brakiem formalnym. Organ podatkowy mający dominującą pozycję w sporze z podatnikiem nie może odbierać prawa do obrony podatnikowi na podstawie stwierdzeń nieznajdujących poparcia w przepisach obowiązującego prawa, a brak cyfryzacji kancelarii pełnomocników profesjonalnych nie może prowa-

dzić do dyskryminowania ich jako pełnomocników *per se*. Jasno należy bowiem wskazać, że nie ma w obecnym stanie prawnym przepisów obligujących pełnomocnika profesjonalnego do cyfryzacji kancelarii i posiadania adresu elektronicznego. W uregulowaniach mowa jest o obowiązku cyfryzacji podmiotów publicznych, jednakże przy tym ustawodawca zostawia inne możliwości doręczenia pism pełnomocnikowi profesjonalnemu, gdyż norma wprowadzająca obowiązek doręczania pism pełnomocnikowi profesjonalnemu za pomocą adresu do doręczeń elektronicznych nie jest bezwzględnie obowiązująca. Jak zauważają przedstawiciele doktryny, możliwe jest zastosowanie innych metod doręczenia, jakie przewiduje ustawodawca, a na organie konstytucyjnie i ustawowo ciąży obowiązek wyczerpania wszelkich dróg doręczenia umożliwionych przez ustawodawcę przed stwierdzeniem, że pełnomocnika należy pominąć w doręczeniu.

Ponadto bezsprzecznie należy podkreślić raz jeszcze – brak adresu elektronicznego, a co za tym idzie brak wskazania go w pełnomocnictwie przez pełnomocnika profesjonalnego, nie jest wystarczającą przeszkodą formalną do uznania udzielonego pełnomocnictwa za nieskuteczne. Pełnomocnik profesjonalny bowiem, nawet ten nieposiadający adresu ePUAP czy adresu do doręczeń elektronicznych, nie może zostać przez organ uznany za nieumocowanego, a tym samym pominięty podczas doręczania, co nie tylko stanowi naruszenie obowiązujących przepisów regulujących instytucję doręczenia, ale również skutecznie ogranicza stronie możliwość działania w sprawie z pomocą profesjonalnego pełnomocnika. Doręczenie pisma z pominięciem pełnomocnika prawidłowo umocowanego w sprawie może skutkować uchyleniem rozstrzygnięcia powziętego w sprawie, a nawet stanowi wystarczającą przesłankę do wznowienia postępowania.

Podsumowując, jeżeli pełnomocnik profesjonalny wskazał adres do doręczeń w kraju, a nie wskazał adresu elektronicznego do doręczeń, to mamy jedynie do czynienia z sytuacją przewidzianą w art. 144 § 1c Ordynacji podatkowej, w związku z czym organ nie zostaje pozbawiony możliwości doręczenia w ogóle, a jedynie doręczenia na adres do doręczeń elektronicznych. Organ byłby uprawniony do zastosowania wezwania w przypadku wątpliwości co do umocowania do złożenia podania, tj. braków w pełnomocnictwie, które wpływają na istotę stosunku prawnego, a – jak już wskazano – nieposiadanie adresu do doręczeń elektronicznych nie jest brakiem formalnym pełnomocnictwa.

Przypisy

- ¹ ePUAP – Elektroniczna Platforma Usług Administracji Publicznej.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ³ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 stycznia 2022 r., I SA/Bd 724/21, LEX nr 3290780. Zob. też wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 października 2018 r., III SA/Wa 51/18, LEX nr 2626028.
- ⁴ III FSK 3620/21, LEX nr 3427691.
- ⁵ S. Presnarowicz, w: *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 123.
- ⁶ I FSK 582/11, LEX nr 1136279.
- ⁷ Wyrok NSA oz. w Krakowie z dnia 27 maja 1998 r., I SA/Kr 827/97, LEX nr 33615.
- ⁸ I FPS 4/21, ONSAiWSA 2022, nr 4, poz. 51.
- ⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 285.
- ¹⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 344.

- ¹¹ W. Stachurski, w: *Ordynacja podatkowa...*, red. L. Etel, dz. cyt., art. 138 (c).
- ¹² I GSK 166/17, ONSAiWSA 2018, nr 6, poz. 101.
- ¹³ Tamże.
- ¹⁴ Wyrok NSA z dnia 13 września 2017 r., I GSK 552/17, LEX nr 2379304.
- ¹⁵ Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 maja 2017 r., III SA/Gd 270/17, LEX nr 2294735.
- ¹⁶ II FSK 937/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FF123F569E>, dostęp: 12.05.2023.
- ¹⁷ Zob. D. Mączyński, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 523.
- ¹⁸ P. Pietrasz, w: *Ordynacja podatkowa...*, red. L. Etel, dz. cyt., art. 145.
- ¹⁹ Załącznik do Komunikatu Dyrektora Generalnego Urzędu Rejestracji Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych z dnia 12 listopada 2020 r. w sprawie korzystania z Elektronicznej Platformy Usług Administracji Publicznej (ePUAP) w postępowaniach administracyjnych, [https://www.urpl.gov.pl/sites/default/files/Załącznik do Komunikatu DG z 12.11.2020 r. ws. korzystania z ePUAP.pdf](https://www.urpl.gov.pl/sites/default/files/Załącznik%20do%20Komunikatu%20DG%20z%2012.11.2020%20r.%20ws.%20korzystania%20z%20ePUAP.pdf), s. 1, dostęp: 12.05.2023.
- ²⁰ II FSK 533/18, LEX nr 3037183. Zob. też A. Woźniak, *Pełnomocnik musi mieć adres elektroniczny, ale niekoniecznie ePUAP*, <https://rachunkowosc.com.pl/pełnomocnik-musi-miec-adres-elektroniczny-ale-niekoniecznie-epuap>, dostęp: 12.05.2023.
- ²¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 896 ze zm.
- ²² I GSK 52/17, LEX nr 2707202.
- ²³ I SA/GI 679/18, LEX nr 2536976.
- ²⁴ II GSK 4045/17, LEX nr 3106819.
- ²⁵ Tamże.
- ²⁶ III SA/Wa 300/20, LEX nr 3111139.
- ²⁷ Tamże.
- ²⁸ I SA/GI 960/19, LEX nr 2771677.
- ²⁹ Zob. więcej: wyrok NSA z dnia 29 listopada 2022 r., I FSK 1708/19, LEX nr 3444694.
- ³⁰ H. Dzwonkowski, *Zasada szybkości i prostoty postępowania podatkowego. ABC*; tenże, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2019.
- ³¹ Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2009 r., II FSK 1905/08, ONSAiWSA 2010, Nr 2, poz. 3.
- ³² Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- ³³ Zob. więcej: wyrok NSA oz. we Wrocławiu z dnia 10 lutego 1987 r., SA/Wr 875/86, ONSA 1987, nr 1, poz. 13; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 maja 2005 r., I SA/Bd 130/05, OSP 2006, nr 11, poz. 123, z głosem Mariana Masternaka.

Bibliografia

Literatura

- Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 8, Warszawa 2019.
- Dzwonkowski H., *Zasada szybkości i prostoty postępowania podatkowego. ABC*.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Huchla A., Kosikowski C., Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2003.
- Masternak M., *Glosa do wyroku WSA z dnia 11 maja 2005 r., I SA/Bd 130/05*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2006, nr 11.
- Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023.
- Pietrasz P., w: *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 145.
- Presnarowicz S., w: *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 123.
- Stachurski W., w: *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2023, art. 138 (c).

Źródła internetowe

- Woźniak A., *Pełnomocnik musi mieć adres elektroniczny, ale niekoniecznie ePUAP*, <https://rachunkowosc.com.pl/pełnomocnik-musi-miec-adres-elektroniczny-ale-niekoniecznie-epuap>, dostęp: 12.05.2023.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
 Ustawa z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 344.
 Ustawa z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 285.
 Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 896 ze zm.
 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.
 Załącznik do Komunikatu Dyrektora Generalnego Urzędu Rejestracji Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych z dnia 12 listopada 2020 r. w sprawie korzystania z Elektronicznej Platformy Usług Administracji Publicznej (ePUAP) w postępowaniach administracyjnych, [https://www.urpl.gov.pl/sites/default/files/Załącznik do Komunikatu DG z 12.11.2020 r. ws. korzystania z ePUAP.pdf](https://www.urpl.gov.pl/sites/default/files/Załącznik%20do%20Komunikatu%20DG%20z%2012.11.2020%20r.%20ws.%20korzystania%20z%20ePUAP.pdf), dostęp: 12.05.2023.

Orzecznictwo

Uchwała NSA z dnia 7 marca 2022 r., I FPS 4/21, ONSAiWSA 2022, nr 4, poz. 51.
 Wyrok NSA oz. w Krakowie z dnia 27 maja 1998 r., I SA/Kr 827/97, LEX nr 33615.
 Wyrok NSA oz. we Wrocławiu z dnia 10 lutego 1987 r., SA/Wr 875/86, ONSA 1987, nr 1, poz. 13.
 Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2022 r., II FSK 1272/21, LEX nr 3349713.
 Wyrok NSA z dnia 13 września 2017 r., I GSK 552/17, LEX nr 2379304.

Wyrok NSA z dnia 16 marca 2012 r., I FSK 582/11, LEX nr 1136279.
 Wyrok NSA z dnia 17 lipca 2019 r., I GSK 52/17, LEX nr 2707202.
 Wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r., I GSK 166/17, ONSAiWSA 2018, nr 6, poz. 101.
 Wyrok NSA z dnia 22 marca 2019 r., II FSK 937/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FF123F569E>, dostęp: 12.05.2023.
 Wyrok NSA z dnia 22 października 2020 r., II GSK 4045/17, LEX nr 3106819.
 Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2009 r., II FSK 1905/08, ONSAiWSA 2010, nr 2, poz. 3.
 Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2020 r., II FSK 533/18, LEX nr 3037183.
 Wyrok NSA z dnia 29 listopada 2022 r., I FSK 1708/19, LEX nr 3444694.
 Wyrok NSA z dnia 31 maja 2022 r., III FSK 3620/21, LEX nr 3427691.
 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 maja 2005 r., I SA/Bd 130/05, OSP 2006, nr 11, poz. 123.
 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 stycznia 2022 r., I SA/Bd 724/21, LEX nr 3290780.
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 maja 2017 r., III SA/Gd 270/17, LEX nr 2294735.
 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 grudnia 2019 r., I SA/GI 960/19, LEX nr 2771677.
 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 sierpnia 2018 r., I SA/GI 679/18, LEX nr 2536976.
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2020 r., III SA/Wa 300/20, LEX nr 3111139.
 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 października 2018 r., III SA/Wa 51/18, LEX nr 2626028.