

# Finanse Komunalne

**2**  
(277)

marzec-  
kwiecień  
2024

DWUMIESIĘCZNIK REGIONALNYCH IZB OBRACHUNKOWYCH

**BUDŻET**

**PODATKI I OPŁATY LOKALNE**

**MIENIE I ZAMÓWIENIA PUBLICZNE**

**RECENZJE I OMÓWIENIA**

[www.czasopisma.wolterskluwer.pl](http://www.czasopisma.wolterskluwer.pl)



Wolters Kluwer

# Finanse Komunalne

DWUMIESIĘCZNIK REGIONALNYCH IZB OBRACHUNKOWYCH

**2**  
(277)

marzec-  
kwiecień  
2024

[www.czasopisma.wolterskluwer.pl](http://www.czasopisma.wolterskluwer.pl)



Wolters Kluwer

**REDAKTOR NACZELNY „Finansów Komunalnych”:**

prof. dr hab. Mirosław Stec

**KOLEGIUM REDAKCYJNE „Finansów Komunalnych”:**

Luiza Budner-Iwanicka (prezes RIO w Gdańsku), Tadeusz Dobek, dr Ryszard Paweł Krawczyk (prezes RIO w Łodzi), Dariusz Renczyński (prezes RIO w Białymstoku), dr Zbigniew K. Wójcik (prezes RIO w Rzeszowie)

**SEKRETARZ REDAKCJI „Finansów Komunalnych”:**

Klaudia Szawłowska (tel. +48 662 224 361, klaudia.szawłowska@wolterskluwer.com)

**REDAKTOR PROWADZĄCY „Finansów Komunalnych”:**

Katarzyna Bojarska (tel. +48 668 618 561, katarzyna.bojarska@wolterskluwer.com)

**REDAKTOR JĘZYKA ANGIELSKIEGO „Finansów Komunalnych”:**

Roman Wojtasz

**RADA NAUKOWO-PROGRAMOWA „Finansów Komunalnych”:**

prof. UŁ dr hab. Andrzej Borowicz, prof. dr hab. Teresa Dębowska-Romanowska, prof. dr hab. Leonard Etel, prof. dr hab. Jerzy Małecki, prof. dr hab. Marek Mazurkiewicz, Elżbieta Suchocka-Roguska, prof. dr hab. Krzysztof Surówka, prezes RIO w Poznaniu Grażyna Wróblewska

Za publikację na łamach „Finansów Komunalnych” Autor otrzymuje 40 pkt.  
(zgodnie z załącznikiem do komunikatu Ministra Nauki z 5.01.2024 r.  
w sprawie wykazu czasopism naukowych i recenzowanych materiałów z konferencji międzynarodowych, wydanego na podstawie art. 267 ust. 3 ustawy z 20.07.2018 r.  
– Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, Dz.U. z 2023 r. poz. 742 ze zm.)

Czasopismo „Finanse Komunalne” jest ujęte w międzynarodowej bazie European Reference Index for the Humanities and Social Sciences (ERIH+) oraz indeksowane w bazie BazEkon.

Wersję pierwotną (referencyjną) czasopisma stanowi wydanie papierowe.

© for „Finanse Komunalne” All rights reserved



**WYDAWCA:**

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 01–208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
www.wolterskluwer.pl

**Dyrektor Działu Publikacji Periodycznych:**

Klaudia Szawłowska, klaudia.szawłowska@wolterskluwer.com

**Sekretariat:** czasopisma@wolterskluwer.pl

<http://www.czasopisma.wolterskluwer.pl/finanse-komunalne>

**Sprzedaż i prenumerata:**

Księgarnia internetowa Wolters Kluwer Polska [www.Profinfo.pl](http://www.Profinfo.pl) – tel. +48 732 122 863  
lub infolinia 801 044 545, e-mail: [PL-prenumerata@wolterskluwer.com](mailto:PL-prenumerata@wolterskluwer.com)  
Ruch – tel. 22 693 70 00 lub 801 800 803, Kolporter – tel. 801 40 40 44,  
GLM – tel. +48 504 914 773, Garmond – tel. 22 837 30 08

**Skład i łamanie:** A.P. GRAF Paweł Sieńko, Warszawa

Nakład 450 egz.



# Finanse Komunalne

## ARTYKUŁY

**Adam Czudec**

Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w państwach Unii Europejskiej ..... 7

## BUDŻET

**Michał Bitner**

Sądowa kontrola udzielania dotacji w następstwie przeprowadzenia otwartego konkursu ofert..... 20

**Renata Przygodzka, Mateusz Łajewski**

Wpływ pandemii COVID-19 na rentowność spółek komunalnych w Polsce ..... 35

## PODATKI I OPŁATY LOKALNE

**Mariusz Charkiewicz**

Zasada czynnego udziału stron a brak doręczania pism pełnomocnikowi umocowanemu w sprawie podatkowej ..... 49

## MIENIE I ZAMÓWIENIA PUBLICZNE

**Magdalena Ślebocka**

Wykorzystanie potencjału społecznego w rewitalizacji miast na przykładzie wybranych miast wojewódzkich ..... 56

## RECENZJE I OMÓWIENIA

**Waldemar Witalec**

Recenzja publikacji „System Prawa Samorządu Terytorialnego. Samodzielność samorządu terytorialnego – granice i perspektywy”, t. III, pod redakcją naukową Ireny Lipowicz, Warszawa 2023, ss. 912 ..... 73

**Krzysztof Surówka**

Recenzja publikacji „Meritum. Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego”, pod redakcją Joanny M. Salachny, Warszawa 2023, ss. 420 ..... 83

## Mariusz Charkiewicz

doktor nauk prawnych, nauczyciel akademicki w WSPiA Rzeszowska Szkoła Wyższa, wykładowca w Krajowej Radzie Doradców Podatkowych, wykładowca w Akademii Nauk Stosowanych w Elblągu; adwokat  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9363-988X>

# Zasada czynnego udziału stron a brak doręczania pism pełnomocnikowi umocowanemu w sprawie podatkowej

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

Artykuł porusza problematykę naruszania przez organy podatkowe zasady czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym poprzez brak doręczeń pism umocowanemu profesjonalnemu pełnomocnikowi z uwagi na brak wskazania adresu elektronicznego służącego do doręczeń. Działanie to stanowi jawne nadużycie prawa przez organy podatkowe oraz stoi w sprzeczności z podstawowymi zasadami prawa podatkowego, m.in. z zasadą zapewnienia stronom czynnego udziału w toczącym się postępowaniu. Obowiązujące przepisy wskazują jedynie na obowiązek cyfryzacji podmiotów publicznych, pozostawiając jednocześnie inne możliwości doręczenia. Doręczenia elektroniczne nie są na chwilę obecną bezwzględnie obowiązujące, co potwierdza orzecznictwo.

### 1. Zasada czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym

Zgodnie z art. 123 ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Przepis ten statuuje zasadę czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym, a jej wprowadzenie do Ordynacji podatkowej

podyktowane było charakterem postępowania podatkowego. Przestrzeganie zasady czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym jest niezwykle istotne, w szczególności z uwagi na nierówność stron w postępowaniu podatkowym przejawiające się przewagą władztwa administracyjnego<sup>2</sup>.

Postępowanie podatkowe nie nosi bowiem cech kontrydiktoryjności. Zasada czynnego udziału stron w tym postępowaniu powinna zatem gwarantować właściwą realizację zasady

<sup>1</sup> Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.) – dalej o.p.

<sup>2</sup> S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. 2, *Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2023, komentarz do art. 123.

prawdy materialnej, jak również umożliwić zebranie pełnego materiału dowodowego w sprawie podatkowej. Obowiązek zapewnienia czynnego udziału stron powinien być rozumiany jako m.in. powiadamianie stron o podejmowanych czynnościach, umożliwienie stronom wypowiedzenia się w kwestii zebranego materiału dowodowego, jak również zgłoszenia wniosków stron przed wydaniem decyzji, do czego bezpośrednio nawiązuje art. 200 o.p. stanowiący, że przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Zapewnieniem realizacji zasady czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym jest także art. 190 o.p., zgodnie z którym strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na siedem dni przed terminem oraz zgodnie z którym strona ma prawo brać udział w przeprowadzeniu dowodu, może zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia. To na organie podatkowym ciąży obowiązek postępowania w sposób umożliwiający stronom czynny udział.

## 2. Działanie przez pełnomocnika a zasada czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym

Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Obowiązek doręczania pism stronie istnieje wtedy, gdy w prowadzonym postępowaniu nie uczestniczy przedstawiciel lub pełnomocnik. Pełnomocnictwo może być ogólne, szczególne albo do doręczeń (art. 138a o.p.). Pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna posiadająca pełną zdolność do czynności prawnych (art. 138b o.p.). Pełnomocnictwo szczególne upoważnia z kolei do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego (art. 138e o.p.). Pisma doręczane są stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela – temu

przedstawicielowi, a jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie (art. 145 o.p.) Organ podatkowy zobowiązany jest doręczać pisma pełnomocnikowi już od chwili złożenia pełnomocnictwa do akt postępowania lub też zgłoszenia pełnomocnictwa ustnie do protokołu. Obowiązek doręczenia pism bezpośrednio pełnomocnikowi dotyczy także sytuacji, gdy w piśmie wzywa się stronę do osobistego udziału w czynności, gdyż wymaga tego charakter danej czynności, np. o przesłuchaniu strony powinien również zostać zawiadomiony jej pełnomocnik<sup>3</sup>.

W korelacji do zasady zapewnienia czynnego udziału stronom w postępowaniu podatkowym należy zatem wnioskować, że także pełnomocnik strony powinien mieć zapewnioną możliwość czynnego udziału w postępowaniu w każdym jego stadium. Doręczanie pism pełnomocnikowi strony stanowi przejaw zasady zapewnienia stronom czynnego udziału w postępowaniu podatkowym. Brak doręczeń pism umocowanemu pełnomocnikowi, *a contrario*, świadczy o braku przestrzegania przez organ powyższej zasady, co nierzadko bezpośrednio może skutkować istotną wadliwością postępowania, w efekcie czego może zaistnieć podstawa do uchylecia rozstrzygnięcia wydanego w sprawie, a w przypadku sprawy zakończonej decyzją ostateczną – wznowienie postępowania. Organ poprzez takie działanie, tj. dokonywanie czynności z pominięciem pełnomocnika strony, znacząco ogranicza bowiem stronie możliwość wypowiedzenia się w sprawie, która to strona celem zabezpieczenia swojego interesu powierzyła prowadzenie sprawy profesjonalnemu pełnomocnikowi<sup>4</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w uchwale z 7.03.2022 r.<sup>5</sup> stwierdził: „Charakter

<sup>3</sup> Wyrok NSA w Krakowie z 27.05.1998 r., I SA/Kr 827/97, LEX nr 33615.

<sup>4</sup> M. Charkiewicz, *Brak adresu do doręczeń elektronicznych a pominięcie pełnomocnika i pozbawienie strony prawa do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym*, „Doradztwo Podatkowe Instytutu Studiów Podatkowych” 2023/5 (321), s. 21–29.

<sup>5</sup> Uchwała NSA z 7.03.2022 r., I FPS 4/21, ONSAiWSA 2022/4, poz. 51.

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. Jak bowiem wspomniano, 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 niezajomości 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<sup>6</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny poparł pogląd, zgodnie z którym organ jako podmiot dominujący (władztwo administracyjne) względem strony nie jest uprawniony do podejmowania działań z pominięciem pełnomocnika umocowanego

w sprawie, gdyż stanowi to *de facto* przejaw odbierania stronie możliwości działania poprzez pełnomocnika, a co za tym idzie – należytej ochrony jej praw i obowiązków. Takie działanie organu stanowi bowiem naruszenie ustawowej gwarancji działania przez pełnomocnika, niejako obligując stronę do samodzielnego działania w toku postępowania podatkowego.

### 3. Doręczanie pism stronie oraz pełnomocnikowi umocowanemu do działania w sprawie podatkowej

Artykuł 145 § 2 o.p. stanowi, że pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie. Dokonując analizy przywołanego przepisu, należy początkowo ustalić, czy umocowany do działania jest pełnomocnik profesjonalny (adwokat, radca prawny, doradca podatkowy), czy też pełnomocnik nieprofesjonalny. Dokonując wykładni art. 145 § 2 o.p., należy połączyć go z art. 138c § 1 o.p., stanowiącym m.in., że w treści pełnomocnictwa należy podać adres ustanowionego pełnomocnika do doręczeń w kraju, chyba że wskazano adres do doręczeń elektronicznych, na który organy podatkowe mają doręczać pisma. Adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wskazuje adres do doręczeń elektronicznych.

Ustawodawca od dłuższego czasu podejmuje próby zobowiązania profesjonalnych pełnomocników do posiadania adresu do doręczeń elektronicznych, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy o doręczeniach elektronicznych<sup>7</sup>, który to adres powinien być wpisany do bazy adresów elektronicznych, o której mowa w art. 25 u.d.e. Zgodnie z art. 9 u.d.e. do posiadania adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego, obowiązany jest m.in.: adwokat wykonujący zawód; radca prawny wykonujący zawód; doradca podatkowy

<sup>6</sup> Uchwała NSA z 7.03.2022 r., I FPS 4/21.

<sup>7</sup> Ustawa z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 285 ze zm.) – dalej u.d.e.

wykonujący zawód; doradca restrukturyzacyjny wykonujący zawód; rzecznik patentowy wykonujący zawód; notariusz wykonujący zawód. Wejście w życie przytoczonej regulacji, zgodnie z art. 166 pkt 5 u.d.e., planowane jest na dzień określony w komunikacie ministra właściwego do spraw informatyzacji (na mocy ustawy z 12.12.2023 r. o zmianie ustawy o doręczeniach elektronicznych<sup>8</sup> termin określony w komunikacie nie może być wcześniejszy niż 30.03.2024 r. i późniejszy niż 1.01.2025 r.).

Ze wskazanych regulacji wynika wyraźna wola ustawodawcy w przedmiocie rozdzielania terminów wejścia w życie przepisów ustawy o doręczeniach elektronicznych od obowiązku stosowania przez podmioty publiczne nowych usług doręczeń. Brak określonego konkretnego terminu wdrożenia i stosowania nowych usług w postaci e-doręczeń, swoisty chaos informacyjny, podobnie jak brak organizacji, nie sprzyjają również przygotowaniu się podmiotów publicznych do tak poważnego przedsięwzięcia<sup>9</sup>.

W przedmiocie doręczeń statut nadany pełnomocnikowi przez ustawodawcę nie jest typowy. Od momentu zgłoszenia się pełnomocnika organ podatkowy zobowiązany jest do zawiadamiania pełnomocnika o wszystkich czynnościach podejmowanych w sprawie, jak również do wzywania do udziału w czynnościach w pierwszej kolejności pełnomocnika, jeszcze przed wezwaniem strony. Można więc śmiało wysnuć wniosek, że pełnomocnik traktowany jest jak strona, która działa samodzielnie, z tym zastrzeżeniem, iż czym innym jest „doręczenie korespondencji”, a czym innym „kierowanie korespondencji”. Korespondencję bowiem „doręcza się” pełnomocnikowi, a „kieruje” do strony<sup>10</sup>.

Tematykę doręczenia reguluje art. 144 o.p. Doręczenie zalicza się do czynności technicznych (pomocniczych) i jest ono sformalizowaną instytucją prawną spełniającą dwie podstawowe funkcje: informacyjną i gwarancyjną. Celem doręczenia jest bowiem poinformowanie strony postępowania o podejmowanych w toku tego postępowania czynnościach. Funkcja gwarancyjna instytucji doręczenia polega na zapewnieniu, że organy prowadzące postępowanie podjęły wszelkie niezbędne działania przewidziane prawem do wywołania określonego skutku procesowego poprzez szczegółowe określenie zasad doręczenia<sup>11</sup>. Z gwarancyjnego charakteru instytucji doręczenia wynika również, że jedynie prawidłowe doręczenie (dokonane zgodnie z zasadami przewidzianymi w przepisach prawa) uzależnia skuteczność czynności podejmowanych przez organ.

Przedmiotem doręczenia jest pismo – wszelkiego rodzaju dokumenty, bez względu na ich prawny charakter, jak również dokumenty elektroniczne wyrażone tekstem składającym się z liter, znaków specjalnych lub cyfr, utrwalone na nośniku umożliwiającym odtworzenie przedmiotowego tekstu. W postępowaniu podatkowym pismo najczęściej stanowi odzwierciedlenie określonych czynności procesowych i ich rezultatów (zawiadomienie, wezwanie, protokół, postanowienie, decyzja, protokół kontroli, inne dokumenty).

W komentowanym przepisie wyrażona jest również zasada oficjalności – to na organie podatkowym spoczywa obowiązek doręczenia pism kierowanych do strony. Adresat pisma nie jest zobowiązany do podejmowania działań lub „zabiegania” o doręczenie mu pisma. Strona nie może także ponosić negatywnych konsekwencji w związku z wadliwym doręczeniem pisma przez organ<sup>12</sup>. Doręczenie pisma wiąże się także w sposób bezpośredni z zasadą pisemności (obowiązek utrwalania w formie pisemnej wszelkich czynności podejmowanych w trakcie trwającego postępowania).

<sup>8</sup> Ustawa z 12.12.2023 r. o zmianie ustawy o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. poz. 2699).

<sup>9</sup> M. Wilbrandt-Gotowicz, *Doręczenia elektroniczne w praktyce*, Warszawa 2024, s. 75–79; rozdział III pkt 2 „Harmonogram wdrożenia i obowiązki podmiotów publicznych w zakresie e-doręczeń”.

<sup>10</sup> P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. 2, *Procedury podatkowe*. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX 2023, komentarz do art. 145.

<sup>11</sup> Zob. D. Mączyński [w:] A. Gomulowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 523.

<sup>12</sup> P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa*, t. 2, red. L. Etel, komentarz do art. 145.



#### 4. Doręczenia elektroniczne a nieposiadanie adresu elektronicznego przez pełnomocnika profesjonalnego

Artykuł 144 o.p. uprzywilejowuje doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Z konstrukcji komentowanego przepisu wynika, że organ podatkowy w pierwszej kolejności doręczy pismo na konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego albo też w jego siedzibie, przy czym oba wskazane sposoby doręczenia są równoważne. Artykuł 144 § 1a o.p. wprowadził z pewnymi wyjątkami zasadę doręczania pism drogą elektroniczną na podany adres do doręczeń elektronicznych. Jest to, co prawda, obowiązkowy i podstawowy sposób doręczania pism w postępowaniu podatkowym, jednakże nie ma on charakteru wyłącznego.

Zgodnie z art. 144 § 1c pkt 1 o.p. organ obowiązany jest do tego, by w przypadku braku możliwości doręczenia w sposób, o którym mowa w art. 144 § 1a i § 1b pkt 1 o.p., doręczał pisma przesyłką rejestrowaną, o której mowa w art. 3 pkt 23 ustawy – Prawo pocztowe<sup>13</sup>. Oznacza to, że organ podatkowy w sytuacji, w której nie ma możliwości doręczenia pisma na adres do doręczeń elektronicznych, np. w przypadku braku posiadania takiego adresu przez pełnomocnika (przyczyna techniczna), doręcza pisma przesyłką rejestrowaną. Należy zatem wnioskować, że w sytuacji gdy pełnomocnik profesjonalny nie posiada adresu elektronicznego, a organ nie doręczy pełnomocnikowi pisma pocztą tradycyjną (pominie pełnomocnika prawidłowo umocowanego w sprawie), to organ podatkowy dopuści się rażącego uchybienia normie zawartej w art. 120 o.p., tj. wbrew prawu podejmie działania niezajdujące uzasadnienia w przepisach prawa, podczas gdy art. 120 o.p. w sposób jasny i klarowny wskazuje, że „Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa”.

W opisanej sytuacji Organ podatkowy nie dość, że pozbawiłby podatnika profesjonalnej pomocy, znacznie ograniczając możliwość działania

strony, naruszając zasadę zapewnienia czynnego udziału stronom w postępowaniu, to ponadto zachowałby się niezgodnie również z innymi przepisami prawa, gdyż przepisy Ordynacji podatkowej wyraźnie zezwalają na doręczenie pisma metodą tradycyjną, o czym zdaje się, że organy podatkowe coraz częściej zapominają.

Potwierdzenie przytoczonych rozważań znajduje odzwierciedlenie w wyroku NSA z 17.07.2019 r.<sup>14</sup>: „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”. Należy więc wyraźnie podkreślić, że niedostępnie przez profesjonalnego pełnomocnika elektronicznego adresu do doręczeń nie może stanowić podstawy odstąpienia od wszczęcia postępowania. Co więcej, w myśl przywołanego wyroku przedłożenie pełnomocnictwa niezawierającego danych do elektronicznego kontaktu z pełnomocnikiem nie może być traktowane jako brak formalny pełnomocnictwa czy też jakakolwiek jego wadliwość. Organ podatkowy zobligowany jest podjąć się prowadzenia postępowania.

Nadmienić w tym miejscu należy, że organ jako strona władcza nie powinien nadużywać swoich uprawnień celem pogorszenia sytuacji procesowej podatnika. Sytuacja, w której organ podatkowy wykorzystuje swoją nadrzędną pozycję celem uniemożliwienia udziału w sprawie pełnomocnikowi profesjonalnemu poprzez zaprzestanie doręczeń mu pism na podany przez pełnomocnika adres do doręczeń w pełnomocnictwie, jest niedopuszczalna, szczególnie że zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej w przypadku nieposiadania przez pełnomocnika profesjonalnego elektronicznego adresu do doręczeń wskazane jest doręczanie pism metodą tradycyjną.

Należy ponadto zwrócić uwagę na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z 23.08.2018 r.<sup>15</sup>, w którym jasno

<sup>13</sup> Ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2023 r. poz. 1640).

<sup>14</sup> Wyrok NSA z 17.07.2019 r., I GSK 52/17, LEX nr 2707202.

<sup>15</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z 23.08.2018 r., I SA/Gl 679/18, LEX nr 2536976.

stwierdzono, że brak wskazania w pełnomocnictwie adresu elektronicznego nie stanowi braku spełnienia wymogu w rozumieniu art. 169 § 1 o.p. Oznacza to, że brak takiego adresu nawet w przypadku pełnomocnika profesjonalnego nie stanowi o nieważności pełnomocnictwa. Pełnomocnictwo w dalszym ciągu jest ważne, a pełnomocnik profesjonalny jest traktowany jako aktywny pełnomocnik w sprawie.

Zgodnie natomiast z wyrokiem NSA z 22.10.2020 r.<sup>16</sup>: „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.”. Ponadto w tymże wyroku sąd zważył również iż: „Wojewódzki Sąd Administracyjny 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”<sup>17</sup>.

Organ podatkowy może znaleźć się więc w sytuacji, w której nie dysponuje żadnym instrumentem prawnym, który wymusiłby podanie przez umocowanego pełnomocnika adresu do doręczeń elektronicznych. Podstawą do wezwania pełnomocnika nie może być art. 155 § 1 o.p., zgodnie z którym można wezwać stronę lub inne osoby do określonego działania, ale tylko w przypadku gdy jest to niezbędne do wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Wskazanie adresu elektronicznego do doręczeń nie spełnia tych przesłanek<sup>18</sup>.

## 5. Wnioski

Pominięcie profesjonalnego pełnomocnika podczas doręczania pism z uwagi na nieposiadanie przez niego adresu elektronicznego jest niezgodne z obowiązującymi przepisami prawa. Z analizy przepisów Ordynacji podatkowej wynika, że w przypadku zaistnienia takiej sytuacji organ zobowiązany jest do doręczania pism pocztą tradycyjną. Brak działania organu w opisany sposób stanowi naruszenie podstawowych zasad postępowania podatkowego (postępowania, w którym to organ od samego początku zajmuje pozycję dominującą względem strony). Zaprzestanie doręczania pism na adres korespondencyjny wskazany przez pełnomocnika zdecydowanie stanowi nadużycie prawa oraz złamanie zasady zapewnienia stronom czynnego udziału w postępowaniu podatkowym przez organ. Brak posiadania adresu elektronicznego przez pełnomocnika profesjonalnego, w świetle prawa, nie może skutkować uniemożliwieniem lub utrudnieniem skutecznego dochodzenia praw przez stronę.

Niedopuszczalna jest sytuacja, w której organ podatkowy podważa moc udzielonego przez stronę pełnomocnictwa jedynie z uwagi na brak podania w nim adresu elektronicznego przez pełnomocnika. Powyższe stwierdzenie dotyczy nie jedynie urzędów skarbowych, ale również organów podatkowych właściwych w sprawach podatków i opłat lokalnych. Orzecznictwo i doktryna zdecydowanie wskazują, że brak podania adresu elektronicznego do doręczeń nie jest brakiem formalnym. Organ podatkowy nie może w sposób samowolny i uznaniowy odbierać podatnikowi prawa do obrony w sposób sprzeczny z obowiązującym prawem. Podobnie brak odpowiedniego przygotowania technicznego (cyfryzacji) pełnomocnika profesjonalnego nie jest przesłanką pozwalającą na jego dyskryminację. Aktualne przepisy nie zobowiązują pełnomocnika profesjonalnego do cyfryzacji kancelarii i posiadania adresu elektronicznego.

Przepisy stanowią, co prawda, obowiązek cyfryzacji podmiotów publicznych, jednakże jednocześnie ustawodawca pozostawił inne możliwości doręczenia pism pełnomocnikowi

<sup>16</sup> Wyrok NSA z 22.10.2020 r., II GSK 4045/17, LEX nr 3106819.

<sup>17</sup> Wyrok NSA z 22.10.2020 r., II GSK 4045/17.

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Lublinie z 15.11.2023 r., I SA/Lu 414/23, LEX nr 3653579.

profesjonalnemu, gdyż norma wskazująca obowiązek doręczenia pism pełnomocnikowi profesjonalnemu za pomocą adresu do doręczeń elektronicznych nie jest normą o charakterze bezwzględny. To na organach podatkowych ciąży ustawowy obowiązek wyczerpania wszelkich dróg doręczenia uregulowanych przez ustawodawcę przed stwierdzeniem, że pełnomocnika należy pominąć w doręczeniu. Stanowczego podkreślenia wymaga, że brak adresu elektronicznego (w związku z tym brak wskazania adresu do doręczeń elektronicznych w pełnomocnictwie) nie stanowi przesłanki do uznania udzielonego w taki sposób pełnomocnictwa za niepoprawne, a co za tym idzie – nieskuteczne. Uznanie pełnomocnika

za nieprawidłowo umocowanego z uwagi na powyższe jest więc sprzeczne z prawem. Taki wniosek organu prowadziłby zatem do pominięcia pełnomocnika podczas doręczenia pisma przez organ, co z kolei doprowadziłoby do naruszenia przepisów prawa przez organ podatkowy.

Po planowanym wejściu w życie przepisów zobowiązujących profesjonalnych pełnomocników do posiadania adresu do doręczeń elektronicznych, zdaniem autora, zaprezentowane rozważania dotyczące czynnego udziału strony w postępowaniu oraz sposobu doręczeń pełnomocnikowi pozostaną aktualne, podobnie jak stanowisko prezentowane przez sądy administracyjne w tym przedmiocie.

### Abstract

#### The principle of active participation of the parties and the legal consequences of failing to serve documents to the authorized attorney in a tax case

**Dr Mariusz Charkiewicz** – academic tutor at the WSPiA Rzeszów University, lecturer at the National Council of Tax Advisors, lecturer at the Academy of Applied Sciences in Elbląg; attorney-at-law, Lublin, Poland

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9363-988X>

*The article raises the issue of tax authorities breaching the principle of the active participation of the parties in tax proceedings by failing to serve correspondence to an authorized professional attorney because of the failure to give an electronic address for service. This constitutes a clear abuse of the law by the tax authorities and is in conflict with the basic principles of tax law, including the principle of ensuring that the parties actively participate in ongoing proceedings. The applicable regulations only indicate that public entities have a digitization obligation, while leaving other options of service open. Electronic service is not currently absolutely obligatory, which is confirmed by the case law.*

**Keywords:** *electronic address for service, active participation in tax proceedings, service, omission of an attorney*

### Bibliografia / References

Charkiewicz M., *Brak adresu do doręczeń elektronicznych a pominięcie pełnomocnika i pozbawienie strony prawa do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym*, „Doradztwo Podatkowe Instytutu Studiów Podatkowych” 2023/5 (321).

Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Teszner K., *Ordynacja podatkowa*, t. 2, *Procedury podatkowe. Art. 120–344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2023.

Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

Wilbrandt-Gotowicz M., *Doręczenia elektroniczne w praktyce*, Warszawa 2024.