

ZASADA OGÓLNA PISEMNOŚCI W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Streszczenie. Przedmiotem artykułu jest analiza zasady pisemności, będącej jedną z zasad ogólnych postępowania podatkowego. Celem opracowania jest ustalenie i wyjaśnienie istoty tej zasady oraz wymogów związanych z jej realizacją, z uwzględnieniem niedawnych zmian przepisów konstytuujących wymienioną zasadę, w tym nowo uregulowanych sposobów uwierzytelniania pism utrwalonych w postaci papierowej lub elektronicznej. Autor podejmuje próbę odpowiedzi na pytanie, czy zmiany te ograniczają się do uporządkowania i ujednolicenia terminologii stosowanej w Ordynacji podatkowej i w ustawie o doręczeniach elektronicznych, czy też na nowo kształtują treści zasady pisemności. W artykule zawarta jest też ocena obecnej regulacji oraz wnioski *de lege ferenda* dotyczące tej zasady.

Słowa kluczowe: zasady ogólne postępowania podatkowego, zasada pisemności, uwierzytelnianie pism, podpis własnoręczny, elektroniczny, zaufany, osobisty, pieczęć elektroniczna

* Doktor habilitowany, profesor uczelni, Instytut Prawa i Ekonomii, Uniwersytet Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy, e-mail: master@ukw.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-2671-9158>

1. WPROWADZENIE

Zasada pisemności stanowi jedną z zasad ogólnych postępowania podatkowego, skodyfikowaną w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹. Obecne brzmienie art. 126 o.p. konstytuującego tę zasadę zostało ustalone w wyniku niedawnej jego nowelizacji, dokonanej ustawą z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych². Jak wskazano w uzasadnieniu projektu tej ustawy, celem zmiany tego przepisu było przede wszystkim zharmonizowanie terminologii stosowanej w postępowaniu podatkowym z terminologią przyjętą w ustawie o doręczeniach elektronicznych³. Warto się zastanowić, czy nowela ta rzeczywiście ograniczyła się do ujednoczenia terminologii, czy też spowodowała zmianę treści dotąd obowiązującej zasady załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej lub elektronicznej. Na tle nowej regulacji rodzi się też pytanie, czy zasadne jest posługiwanie się dotychczasową nazwą tej zasady, czy też należałoby zaproponować inną nazwę. Wydaje się, że warto nie tylko podjąć próbę udzielenia odpowiedzi na te pytania, lecz również poddać możliwie szczegółowej analizie nowe rozwiązania prawne, choćby z tego powodu, że rodzą one istotne skutki w zakresie reguł prowadzenia postępowania podatkowego. Jak trafnie podkreśla się w literaturze, zasada pisemności odgrywa w tym postępowaniu istotną rolę, gdyż służy zagwarantowaniu pewności i jasności stosunków prawnych⁴. Argumentem przemawiającym za potrzebą podjęcia tego zagadnienia jest również i to, że jak na razie nowa regulacja dotycząca wspomnianej zasady nie była ani w literaturze, ani w orzecznictwie sądowym przedmiotem szerszej analizy.

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm., dalej: o.p.

² Dz.U. z 2020 r., poz. 2320 ze zm., dalej: u.d.e. Zmiana art. 126 o.p. weszła w życie z dniem 5 października 2021 r.

³ Zob. Sejm IX kadencji, Druk nr 239, <https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Forka.sejm.gov.pl%2FDruki9ka.nsf%2F0%2FD1349ADC36052E93C125850C003768C9%2F%2524File%2F239-uzas.DOCX&wdOrigin=BROWSELINK> (dostęp: 28.04.2022).

⁴ Zob. E. Ochendowski, *Postępowanie administracyjne ogólne, egzekucyjne i sądowo-administracyjne. Wybór orzecznictwa*, Toruń 2014, s. 65.

2. ROZWÓJ PRAWNEJ REGULACJI ZASADY PISEMNOŚCI

Wydaje się, że opis i wyjaśnienie istoty aktualnie obowiązującej zasady pisemności warto poprzedzić krótką analizą wcześniej obowiązujących w tym zakresie rozwiązań prawnych. Wskazanie na rozwój tej regulacji pozwoli lepiej zrozumieć i opisać koncepcję analizowanej zasady, przyjętą w obecnie obowiązujących przepisach.

Pierwotna treść art. 126 o.p. kodyfikującego analizowaną zasadę po części wzorowana była na pierwotnym brzmieniu art. 14 § 1 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego⁵, regulującym analogiczną zasadę w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Do Ordynacji podatkowej inkorporowano z tego kodeksu regulę, według której sprawy załatwia się w formie pisemnej, jednak nie przeniesiono wyjątku polegającego na możliwości ustnego załatwienia sprawy, jeśli przemawia za tym interes strony, a przepis prawa nie stoi temu na przeszkodzie (art. 14 § 2 k.p.a.). Z treści art. 126 o.p. w jego brzmieniu pierwotnym wynikało, że sprawy podatkowe załatwia się w formie pisemnej, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Zastosowanie innej formy niż pisemna było zatem dopuszczalne tylko wtedy, gdy taką możliwość przewidywały przepisy szczególne. Warto przy tym zaznaczyć, że możliwości wprowadzenia w tym trybie wyjątków od zasady pisemności nie przewidziano w odniesieniu do decyzji, gdyż przepis art. 211 o.p. w jego brzmieniu pierwotnym zawierał bezwzględną zasadę doręczania stronie decyzji na piśmie⁶.

Prawna regulacja zasady ogólnej pisemności została zmodyfikowana postanowieniami ustawy z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw⁷, które oprócz dotychczasowej formy pisemnej wprowadziły możliwość załatwiania spraw podatkowych w formie dokumentu elektronicznego. Wyodrębnienie obok formy pisemnej formy dokumentu elektronicznego spowodowało, że od tego momentu zamiast o zasadzie pisemności można było mówić o zasadzie załatwiania spraw w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego. Taką

⁵ Tekst pierwotny Dz.U. Nr 30, poz. 168; tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 735 ze zm., dalej: k.p.a.

⁶ Zob. M. Masternak, *Komentarz do art. 126*, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 436.

⁷ Dz.U. z 2014 r., poz. 183.

też nazwą posługiwali się niektórzy przedstawiciele nauki postępowania podatkowego⁸. Zachowano przy tym dotychczasową regułę, w myśl której odstępianie od formy pisemnej lub elektronicznej jest dopuszczalne, gdy przepisy szczególne tak stanowią. Zmieniono również art. 211 o.p. regulujący formę decyzji podatkowej przez dodanie możliwości jej doręczania w formie dokumentu elektronicznego z pominięciem możliwości wprowadzania odstępstw w drodze przepisów szczególnych.

Warto zaznaczyć, że przepisy Ordynacji podatkowej normujące zasadę pisemności, a od 2014 r. zasadę załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej lub dokumentu elektronicznego, przewidywały jej stosowanie do „załatwiania spraw” podatkowych, a więc zasadniczo do rozstrzygnięć podejmowanych w postępowaniu podatkowym. Jednakże w doktrynie i orzecznictwie utrwalił się pogląd, według którego wymóg załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej lub dokumentu elektronicznego dotyczy nie tylko decyzji podatkowej, lecz odnosi się do całego postępowania podatkowego⁹, gdyż na załatwienie sprawy składa się cały ciąg czynności procesowych¹⁰. Wskazywano, że wprawdzie nie wszystkie czynności procesowe muszą być podejmowane na piśmie, jednak te spośród nich, które nie mają tej formy (np. są dokonywane ustnie) powinny być utrwalone na piśmie w formie protokołu lub adnotacji¹¹.

Ostatnia zmiana art. 126 o.p. dokonana ustawą o doręczeniach elektronicznych polegała przede wszystkim na zastąpieniu wymogu załatwiania spraw podatkowych „w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego” zasadą załatwiania spraw podatkowych „na piśmie utrwalonym

⁸ Zob. np. *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 680.

⁹ Zob. B. Adamiak, *Komentarz do art. 126*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007, s. 559; B. Gruszczyński, *Komentarz do art. 126*, [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 483; J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz*, Toruń 1998, s. 30.

¹⁰ Stanowisko to nawiązuje do poglądów sformułowanych wcześniej w odniesieniu do zasady pisemności uregulowanej w Kodeksie postępowania administracyjnego. Zob. np. E. Iserzon, *Komentarz do art. 11*, [w:] E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1970, s. 63 oraz B. Adamiak, *Komentarz do art. 14*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1996, s. 81.

¹¹ Zob. M. Masternak, *Komentarz do art. 126*, s. 436.

w postaci papierowej lub elektronicznej”. Należy przy tym zaznaczyć, że zamiany wyrażenia „w formie pisemnej” na wyrażenie „na piśmie” dokonano we wszystkich przepisach Ordynacji podatkowej, jak również innych aktów prawnych, które w dotychczasowym brzmieniu przewidywały działanie organów administracji publicznej w „formie pisemnej”¹². Ponadto w art. 126 o.p. uregulowano możliwość załatwiania spraw z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie oraz usług online. Określono też reguły uwierzytelniania pism utrwalonych w postaci papierowej i elektronicznej oraz generowanych automatycznie.

3. ISTOTA ZASADY ZAŁATWIANIA SPRAW PODATKOWYCH NA PIŚMIE

Dla określenia istoty nowo uregulowanej zasady pisemności ważne jest ustalenie znaczenia użytego w art. 126 § 1 o.p. wyrażenia „na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej”. W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej ten przepis wskazano, że powodem wprowadzenia zmian było to, że zwrot „na piśmie” odnosi się do sposobu utrwalenia informacji w postaci znaków pisma, w przeciwieństwie do zwrotu „pisemnie”, który sugeruje konieczność opatrzenia dokumentu w postaci papierowej podpisem własnoręcznym. Stanowisko to nie wydaje się trafne, w rozumieniu słownikowym wyrażenia „pisemnie” oraz „na piśmie” są bowiem synonimami i oznaczają „mający formę pisaną”¹³. Trudno też zgodzić się z wyrażonym w uzasadnieniu projektu ustawy poglądem, jakoby użycie wyrażenia „pisemnie” sugerowało konieczność opatrzenia pisemnego dokumentu własnoręcznym podpisem. Określenia „na piśmie” czy „w formie pisemnej” wskazują jedynie na to, że dana treść zostaje wyrażona za pomocą pisma, rozumianego jako system znaków służący do utrwalenia lub zastąpienia języka mówionego przez zapis¹⁴. Natomiast to, że w obrocie prawnym dokument pisemny powinien zostać przez jego wystawcę własnoręcznie podpisany, nie wynika z samej istoty formy pisemnej, lecz stanowi

¹² Jeśli chodzi o postępowanie administracyjne, to nowe rozwiązania prawne dotyczące zasady pisemności, związane z uchwaleniem ustawy o doręczeniach elektronicznych, pojawiły się również m.in. w art. 14 k.p.a. oraz w art. 51a ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. Prawo konsularne (tekst jedn. Dz.U. z 2021, poz. 823).

¹³ *Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *pisemnie*, b.d., <https://sjp.pwn.pl/slovníki/pisemnie.html> (dostęp: 24.02.2022).

¹⁴ *Encyklopedia PWN*, hasło: *pismo*, b.d., <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/pismo;3957699.html> (dostęp: 24.02.2022).

wymóg wprowadzany przepisami prawa. Wymóg taki został zresztą *expressis verbis* przewidziany w znowelizowanym art. 126 § 1 o.p.

Pomijając wskazane wyżej wątpliwości dotyczące uzasadnienia projektu nowej regulacji zasady pisemności, można uznać, że użyte w analizowanym przepisie wyrażenie „na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej” prawidłowo określa istotę tej zasady, a ponadto porządkuje terminologię odnoszącą się do utrwalania czynności dokonywanych w postępowaniu podatkowym w tradycyjnej formie pisemnej oraz z zastosowaniem zapisu elektronicznego. Jeśli przez pojęcie pisma rozumieć system umownych znaków graficznych, za pomocą których jest przedstawiany lub zastępowany język mówiony, to można przyjąć, że współcześnie ich utrwalanie może następować nie tylko na papierze, lecz również w postaci elektronicznej. Odnoszenie terminu „pisemnie” do zapisu elektronicznego może kłócić się z dotychczasowym rozumieniem tego słowa w języku powszechnym, jednak wydaje się, że w dobie dynamicznego rozwoju cyfryzacji konieczne jest odchodzenie od tradycyjnych skojarzeń językowych i podążanie za ewolucją języka związaną z przemianami cywilizacyjnymi. Posłużenie się w języku prawnym wyrażeniem „na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej” zapewne przyczyni się do upowszechnienia nowego sposobu rozumienia pisemności w języku prawniczym i prawdopodobnie również w języku potocznym.

Wydaje się, że potraktowanie przez ustawodawcę obu form utrwalania pisma (w postaci papierowej i elektronicznej) jako jednego, pisemnego sposobu załatwiania spraw daje podstawę do odejścia od poprzedniej nazwy analizowanej zasady, jaką była „zasada załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej lub dokumentu elektronicznego”, i nazywania jej „zasadą załatwiania spraw podatkowych na piśmie”, a nawet do przyjęcia nazwy krótszej, stosowanej przed zmianą tego przepisu w 2014 r., jaką jest „zasada pisemności”. Nie oznacza to jednak, że nowelizacja art. 126 o.p. doprowadziła do ukonstytuowania jakiejś nowej zasady ogólnej postępowania podatkowego i zastąpienia nią poprzedniej. W istocie rzeczy jest to ta sama zasada, polegająca na utrwalaniu rozstrzygnięcia oraz czynności procesowych podejmowanych w postępowaniu podatkowym albo w sposób tradycyjny w formie dokumentu sporządzonego na papierze, albo w formie zapisu elektronicznego. Różnica w porównaniu do poprzedniej regulacji polega na tym, że obydwa te sposoby ujęto jednolicie jako utrwalanie informacji na piśmie.

Zaletą przyjętej w art. 126 o.p. regulacji zasady ogólnej pisemności jest to, że w sposób jednoznaczny przesądza ona o dopuszczalności utrwalania

pisma wyłącznie w dwóch postaciach: papierowej i elektronicznej. Tym samym nie jest możliwa realizacja tej zasady poprzez utrwalanie określonych informacji w inny sposób, np. w postaci nagrań dźwięku czy wideo. W przeszłości kwestia ta budziła kontrowersje. Na przykład Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) w wyroku z dnia 16 września 2010 r. stwierdził, że realizacja pisemności nie odnosi się jedynie do stosowania pisma odręcznego, komputerowego itp., ale do każdej formy utrwalania czynności dokonanej przez pracownika organu podatkowego. Zdaniem NSA zasada ta może być zachowywana przez wykonanie zdjęć fotograficznych, zapisu wideo, utrwalanie dźwięku, sporządzanie odręcznych szkiców, rysunków i tym podobne¹⁵. Takie stanowisko spotkało się z krytyką już w poprzednim brzmieniu art. 126 o.p.¹⁶ Na gruncie zmienionego art. 126 o.p. nie ma wątpliwości co do tego, że załatwienie sprawy następuje na piśmie utrwalonym wyłącznie w postaci papierowej lub elektronicznej. Wydaje się, że nie jest jednak wykluczone dokumentowanie czynności procesowych podejmowanych w toku postępowania podatkowego w innych formach (np. w formie zapisu obrazu lub dźwięku), jednak nie może być to traktowane jako samostanny sposób realizacji zasady pisemności, lecz jedynie jako element pomocniczy, towarzyszący załatwianiu sprawy na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej (np. fotografie, szkice, nagrania dźwięku lub obrazu mogą stanowić załącznik do pisemnego protokołu).

Należy zaznaczyć, że nowelizując art. 126 o.p., zachowano dotychczasową formułę przewidującą wymóg działania na piśmie w odniesieniu do „załatwiania” spraw podatkowych, a nie rozciągnięto w sposób wyraźny zakresu stosowania tej zasady na „prowadzenie” tych spraw, jak to się stało w przypadku art. 14 k.p.a. Wprawdzie – jak wyżej zaznaczono – w doktrynie i orzecznictwie sądowym przyjmuje się, że „załatwianie” spraw obejmuje nie tylko wydanie decyzji, lecz również wszystkie czynności procesowe poprzedzające podjęcie rozstrzygnięcia, to jednak w obecnym stanie prawnym można mieć wątpliwości co do takiej interpretacji art. 126 o.p. Ich źródłem jest fakt, że ustawodawca, nowelizując art. 14 k.p.a. i art. 126 o.p., w pierwszym przepisie *expressis verbis* wskazał, że zasada ta odnosi się do „prowadzenia i załatwiania spraw”, natomiast w drugim nie wprowadził analogicznego rozwiązania. Kierując się wykładnią systemową, można mieć wątpliwości, jak powinno się odczytywać to zróżnicowanie regulacji

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 16 września 2010 r., sygn. I FSK 1266/09, LEX/el. nr 617235.

¹⁶ Zob. *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*, s. 681.

prawnej – czy jest to zwykłe przeoczenie ustawodawcy, czy też stanowi ono wyraz jego świadomego zamysłu. Za tą drugą koncepcją przemawia fakt, że obydwie te przepisy zostały znowelizowane równocześnie, w jednej ustawie, trudno zatem zakładać przypadkową niejednorodność przyjętych rozwiązań prawnych, tym bardziej że znowelizowany art. 14 k.p.a. zawiera także inne pominięte w art. 126 o.p. uregulowania (np. dotyczące wyjątków od zasady pisemności). Z drugiej jednak strony trudno przyjąć, że zasada pisemności w postępowaniu podatkowym odnosi się wyłącznie do załatwienia sprawy rozumianego jako podjęcie rozstrzygnięcia w drodze decyzji. Wydaje się zatem, że mimo wskazanych wyżej wątpliwości użyte w art. 126 o.p. wyrażenie „załatwianie sprawy” należy rozumieć tak samo jak przed nowelizacją.

Na zakończenie tego wątku warto podkreślić, że adresatami zasady pisemności są organy podatkowe prowadzące postępowanie podatkowe. Z treści art. 126 o.p. wprost to nie wynika, jednak skoro wymóg pisemności odnosi się do załatwiania spraw, a to należy do kompetencji organów podatkowych, to nie ulega wątpliwości, że obowiązek realizacji analizowanej zasady spoczywa na tych organach. Nie można zatem zgodzić się z prezentowanym niekiedy w literaturze poglądem, według którego zasada pisemności obowiązuje także podatnika, czego wyrazem jest obowiązek składania zeznań na określonych wzorach druków¹⁷, jak również ze stanowiskiem, że odstępstwem od zasady pisemności jest możliwość złożenia przez stronę podania w formie ustnej¹⁸. Przeciwno pierwszemu pogładowi przemawia fakt, że składanie deklaracji nie jest czynnością dokonywaną w postępowaniu podatkowym, co oznacza, że nie mają do niej zastosowania przepisy działu IV Ordynacji podatkowej normujące to postępowanie, w tym art. 126 konstytuujący zasadę pisemności. W przypadku drugiego stanowiska, jak trafnie zauważa B. Adamiak, strona ma prawo dokonywania w postępowaniu podatkowym czynności w formie ustnej (np. złożenia podania)¹⁹, a obowiązek realizacji zasady pisemności spoczywa na organie podatkowym, który jest zobligowany w takim przypadku sporządzić pisemny protokół.

¹⁷ B. Gruszczyński, *Komentarz do art. 126*, s. 483.

¹⁸ S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 126*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, LEX/el. 2022.

¹⁹ B. Adamiak, *Komentarz do art. 126*, s. 560.

4. UWIERZYTELNIANIE PISM UTRWALONYCH
W POSTACI PAPIEROWEJ LUB ELEKTRONICZNEJ

Istotnym *novum* wprowadzonym w znowelizowanym art. 126 § 1 o.p. jest uregulowanie sposobów uwierzytelnienia pism utrwalonych w postaci papierowej lub elektronicznej²⁰. Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej ten przepis, przyjęcie takiego rozwiązania umożliwi odejście od konieczności każdorazowego wskazywania dopuszczalnych sposobów podpisywania pism. Dotychczas rzeczywiście nie było ogólnego unormowania dotyczącego tego zagadnienia, natomiast przepisy Ordynacji podatkowej regulowały każdorazowo metody uwierzytelniania poszczególnych pism, takich jak np. decyzja (art. 210 pkt 8 o.p.), postanowienie (art. 217 pkt 7 o.p.), wezwanie (art. 159 § 2 o.p.), protokół (art. 173 § 2 o.p.), adnotacja (art. 177 § 1 o.p.), podanie (art. 168 § 3.). Po nowelizacji art. 126 o.p. przepisy te zostały utrzymane w mocy, z tym że zostały zmienione w ten sposób, iż nie regulują już wszystkich możliwych form uwierzytelniania tych pism, lecz jedynie wskazują na wymóg ich podpisania przez określone podmioty.

W myśl art. 126 § 1 o.p. uwierzytelnienie pisma utrwalonego w postaci papierowej polega na opatrzeniu go własnoręcznym podpisem, przy czym przepis ten nie wskazuje, kto powinien pismo podpisać. Można przyjąć, że co do zasady podpis składa osoba, która sporządziła pismo, jednak w przypadku wyżej wymienionych pism kwalifikowanych opatrzenie pisma podpisem należy do osób wprost wskazanych w obowiązujących przepisach. Analizowany przepis art. 126 § 1 o.p. nie normuje też szczegółowych wymogów dotyczących podpisu, a jedynie wskazuje, że ma to być podpis własnoręczny. Aktualność zachowują tu poglądy doktryny i orzecznictwa dotyczące podpisywania decyzji podatkowych, według których podpis nie musi być czytelny²¹, a ponadto wymóg złożenia podpisu własnoręcznego wyklucza możliwość wykonania go sposobem mechanicznym, np. przez odcisnięcie tzw. *facsimile* lub skopiowanie przy użyciu technik reprograficznych, takich jak fotografia, kserowanie, skanowanie itp. Jak trafnie zauważono w orzecznictwie, podpis powinien bowiem nie tylko wskazywać osobę, lecz także odzwierciedlać charakter jej pisma, by w ten sposób ułatwić identyfikację osoby, która złożyła podpis²².

²⁰ Dla potrzeb tego opracowania można w uproszczeniu przyjąć, że uwierzytelnienie jest procesem umożliwiającym identyfikację podmiotu, od którego pochodzi treść pisma.

²¹ Zob. wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2008 r., sygn. II FSK 151/07, LEX/el. nr 541212.

²² Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 25 marca 2010 r., sygn. I SA/Po 178/10, LEX/el. nr 575098.

Warto zauważyć, że przepis art. 126 § 1 o.p. normujący wymóg opatrzenia pism utrwalonych w postaci papierowej własnoręcznym podpisem nie przewiduje żadnych wyjątków ani nie zastrzega, że mogą one wynikać z innych przepisów prawa podatkowego. Tymczasem utrzymano w mocy art. 210 § 1a o.p. wprowadzony do Ordynacji podatkowej z dniem 1 stycznia 2016 r., *expressis verbis* uchylający ten wymóg w odniesieniu do wskazanych w nim decyzji podatkowych. Stanowi on, że decyzja w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, sporządzana z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, może zamiast podpisu własnoręcznego osoby upoważnionej do jej wydania zawierać mechanicznie odtwarzany podpis tej osoby lub nadruk imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym osoby upoważnionej do jej wydania. Rozwiązanie to spotkało się z oceną krytyczną – zarzucono mu, że brak własnoręcznego podpisu osoby upoważnionej do wydania decyzji uniemożliwia ocenę, czy dany akt rzeczywiście został wydany przez osobę, której podpis został naniesiony mechanicznie lub której imię i nazwisko zostało nadrukowane²³. Niemożliwe jest też ustalenie autentyczności takiego dokumentu, a to godzi w bezpieczeństwo obrotu prawnego²⁴. Argumenty te zachowują dzisiaj pełną aktualność, a ponadto po ostatniej nowelizacji zasady pisemności można dodatkowo postawić zarzut braku spójności analizowanego rozwiązania z art. 126 § 3 o.p., normującym zasady załatwiania spraw z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie. Stanowi on, że do takich pism nie mają zastosowania przepisy przewidujące wymóg opatrzenia pisma podpisem pracownika urzędu obsługującego ten organ, a ich uwierzytelnienie następuje przez opatrzenie kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego. Jeśli przyjąć, że sporządzanie decyzji z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, o czym mowa w art. 201 § 1a o.p., jest równoznaczne z załatwianiem sprawy z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie, to należy w tym przypadku stosować zasady uwierzytelniania tych pism ustalone w art. 126 § 3 o.p., a więc opatrzyć je kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego. W przypadku konieczności doręczenia takiego pisma osobie nieposiadającej elektronicznego adresu do doręczeń organ podatkowy powinien zastosować

²³ *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*, s. 1068.

²⁴ *Ibidem*.

doręczenie z wykorzystaniem publicznej usługi hybrydowej²⁵, czyli wygenerować decyzję w postaci elektronicznej, a następnie przekształcić ją na postać papierową i doręczyć adresatowi przez operatora pocztowego wyznaczonego na podstawie przepisów ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe do świadczenia usług powszechnych. Z punktu widzenia organu podatkowego decyzja ta będzie miała postać elektroniczną, wymagającą uwierzytelnienia kwalifikowaną pieczęcią urzędową tego organu. Powyższe uwagi uzasadniają wniosek, że skoro ustawodawca uregulował w art. 126 § 3 o.p. zasady załatwiania spraw z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie, to z momentem wejścia w życie tej regulacji przepis art. 210 § 1a o.p. powinien zostać uchylony, tym bardziej że, jak wyżej wskazano, regulacja w nim zawarta od początku była wadliwa.

Z kolei jeśli chodzi o uwierzytelnianie pism utrwalonych w postaci elektronicznej, to według postanowień art. 3 pkt 5 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE²⁶ oznacza ono proces elektroniczny umożliwiający identyfikację elektroniczną osoby fizycznej lub prawnej lub potwierdzenie pochodzenia oraz integralności weryfikowanych danych w postaci elektronicznej. W świetle art. 126 § 1 o.p. tak rozumiane uwierzytelnianie pism utrwalonych w postaci elektronicznej następuje przez opatrzenie ich podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym lub kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego, z tym że w tym ostatnim przypadku wymagane jest dodatkowo wskazanie w treści pisma imienia i nazwiska osoby opatrującej dokument taką pieczęcią. Zastosowany w tym przepisie sposób wyliczenia form uwierzytelniania dokumentów sporządzonych w postaci elektronicznej budzi wątpliwości. Uważam, że uwierzytelnianie tych dokumentów powinno następować przez zastosowanie jednego ze wskazanych w tym artykule sposobów, a tymczasem z treści analizowanego przepisu wcale to jednoznacznie nie wynika. Mianowicie dwie pierwsze metody uwierzytelniania pism zostały

²⁵ Według definicji zawartej w art. 2 pkt 7 u.d.e. publiczna usługa hybrydowa to usługa pocztowa, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 886), świadczona przez operatora wyznaczonego, jeżeli nadawcą przesyłki listowej jest podmiot publiczny.

²⁶ Dz.U.UE.L.2014.257.73, dalej: rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014.

wymienione po przecinku, co może wskazywać, że stosuje się je łącznie. Z kolei dwie ostanie rozdzielono słowem „lub”, co może oznaczać, że pismo można opatrywać jednym z tych elementów bądź równocześnie obydwoma. Można się domyślać, że nie taki był zamysł ustawodawcy, a o sposobie zredagowania przepisu zawierającego wyliczenie form uwierzytelniania pism zdecydowały względy językowe, a nie logiczne. Gdyby ustawodawca kierował się tymi ostatnimi, to zastosowałby alternatywę rozłączną poprzez rozdzielenie każdego z wymienionych w art. 126 § 1 o.p. sposobów uwierzytelniania pism słowem „albo”²⁷.

Jak wyżej zaznaczono, pierwszym wymienionym w analizowanym przepisie sposobem uwierzytelnienia pisma utrwalonego w postaci elektronicznej jest opatrzenie go podpisem elektronicznym. W myśl definicji zawartej w art. 3 pkt 10 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 są nim dane w postaci elektronicznej, które zostały dołączone lub logicznie powiązane z innymi danymi w postaci elektronicznej, i które użyte są przez podpisującego jako podpis. W rozumieniu tego rozporządzenia danymi służącymi do składania podpisu elektronicznego są unikalne dane, których podpisujący używa do składania podpisu.

Drugim sposobem uwierzytelnienia pisma utrwalonego w postaci elektronicznej jest opatrzenie go podpisem zaufanym. Definicję tego podpisu zawiera art. 3 pkt 14a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne²⁸, stanowiący, że jest nim podpis elektroniczny, którego autentyczność i integralność są zapewniane przy użyciu pieczęci elektronicznej ministra właściwego do spraw informatyzacji, zawierający trzy następujące elementy:

- 1) dane identyfikujące osobę, ustalone na podstawie środka identyfikacji elektronicznej wydanego w systemie, o którym mowa w art. 20aa pkt 1 tej ustawy, obejmujące imię (imiona) i nazwisko oraz numer PESEL;
- 2) identyfikator środka identyfikacji elektronicznej, przy użyciu którego został złożony;
- 3) czas jego złożenia.

²⁷ Na marginesie warto zauważyć, że taki właśnie sposób wyliczenia form uwierzytelniania pism sporządzonych przez wierzyciela lub organ egzekucyjny w postaci elektronicznej zastosowano w art. 26e ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2022 r., poz. 479). Zob. M. Masternak, *Komentarz do art. 26e*, [w:] *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2021, s. 230.

²⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 570 ze zm.

Kolejna forma uwierzytelnienia pisma utrwalonego w postaci elektronicznej to podpis osobisty. Został on zdefiniowany w art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy z dnia 6 sierpnia 2010 r. o dowodach osobistych²⁹ jako zaawansowany podpis elektroniczny w rozumieniu art. 3 pkt 11 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014, weryfikowany za pomocą certyfikatu podpisu osobistego. Certyfikat ten jest poświadczeniem elektronicznym, które przyporządkowuje dane służące do walidacji podpisu osobistego do posiadacza dowodu osobistego, potwierdzające dane tego posiadacza. Jest on umieszczany w warstwie elektronicznej dowodu osobistego osoby, która ma pełną zdolność do czynności prawnych, o ile przy składaniu wniosku o wydanie dowodu osobistego wyraziła zgodę na jego zamieszczenie, oraz osoby małoletniej, która ukończyła 13. rok życia, jeśli zgodę tę wyraził jej rodzic, opiekun prawny lub kurator. Warto dodać, że złożenie podpisu osobistego zdalnie wymaga użycia przez składającego podpis czytnika do e-dowodu osobistego oraz odpowiedniego oprogramowania komputerowego.

Ostatnim sposobem uwierzytelnienia pisma utrwalonego w postaci elektronicznej jest opatrzenie go kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego, ze wskazaniem w treści pisma imienia i nazwiska osoby opatrującej dokument taką pieczęcią. Należy wyjaśnić, że pieczęcią elektroniczną w rozumieniu art. 3 pkt 25 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 są dane w postaci elektronicznej dodane do innych danych w postaci elektronicznej lub logicznie z nimi powiązane, aby zapewnić autentyczność pochodzenia oraz integralność powiązanych danych, natomiast kwalifikowana pieczęć elektroniczna to zaawansowana pieczęć elektroniczna, która została złożona za pomocą kwalifikowanego urządzenia do składania pieczęci elektronicznej i która opiera się na kwalifikowanym certyfikacie pieczęci elektronicznej (art. 3 pkt 27 cytowanego wyżej rozporządzenia). Kwalifikowana pieczęć elektroniczna korzysta z domniemania integralności danych i autentyczności pochodzenia tych danych, z którymi jest ona powiązana (art. 35 ust. 2 powołanego rozporządzenia). Do opatrzenia dokumentu taką pieczęcią nie jest potrzebny bezpośredni udział człowieka – jest ona tworzona automatycznie³⁰. Dlatego można mieć wątpliwości co do zasadności wprowadzenia w art. 126 § 1 o.p.

²⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 332.

³⁰ *Zaawansowana pieczęć elektroniczna*, [w:] *ePodręcznik. e-usługi publiczne*, b.d., https://epodrecznik.mc.gov.pl/mediawiki/index.php?title=Zaawansowana_pieczęć_elektroniczna (dostęp: 28.04.2022).

wymogu wskazania w treści pisma uwierzytelnionego pieczęcią elektroniczną imienia i nazwiska osoby opatrującej dokument taką pieczęcią. Wątpliwość tę potęguje fakt, że twórcy tych rozwiązań w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej te zmiany podkreślają zalety wykorzystania kwalifikowanej pieczęci elektronicznej, polegające na tym, że opatrywanie nią pism następuje w sposób automatyczny, co zabezpiecza organy podatkowe przed błędami ludzkimi, w przypadku gdyby kwalifikowana pieczęć elektroniczna organu mogła być składana przez liczne osoby reprezentujące ten organ³¹.

Należy zauważyć, że z treści art. 126 § 1 o.p. wynika, iż wskazane w nim sposoby uwierzytelniania pism są równoważne, a tym samym organ podatkowy ma prawo według swego wyboru uwierzytelniać pisma utrwalane w postaci papierowej lub elektronicznej przy zastosowaniu jednego ze wskazanych w nim sposobów. Tymczasem dalsze przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, normujące postępowanie podatkowe, wprowadzają w tym zakresie pewne ograniczenia. Po pierwsze, z przepisów określających składniki poszczególnych pism sporządzanych w postępowaniu podatkowym, takich jak decyzje, postanowienia, wezwania, wynika, że jednym z obligatoryjnych elementów tych aktów jest podpis osoby upoważnionej, natomiast nie przewidują one możliwości opatrywania tego rodzaju dokumentów pieczęcią elektroniczną. Nie wydaje się, aby można było pieczęć taką podciągnąć pod pojęcie „podpisu”. To ostatnie obejmuje podpis własnoręczny, elektroniczny, zaufany oraz osobisty, natomiast nie mieści się w nim pieczęć elektroniczna. Mamy tu zatem do czynienia z brakiem spójności pomiędzy ogólnymi rozwiązaniami dotyczącymi uwierzytelniania pism przyjętymi w art. 126 § 1 o.p. i wspomnianymi wyżej uregulowaniami dotyczącymi składników poszczególnych pism. Podobny brak zharmonizowania przepisów normujących zasady uwierzytelniania pism ma miejsce w przypadku pism kierowanych przez stronę do organu podatkowego. Według art. 126 § 4 o.p. do opatrywania podpisami i pieczęciami pism kierowanych do organów podatkowych sporządzanych na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej stosuje się przepis art. 126 § 1 o.p. Nietrudno zauważyć, że przepis ten nie będzie miał pełnego zastosowania do podań wnoszonych do organu podatkowego. Mianowicie nie będzie możliwe ich uwierzytelnianie za pomocą pieczęci urzędowej, już choćby z tego powodu, że art. 126 § 1 o.p. przewiduje uwierzytelnianie pism przez opatrzenie ich pieczęcią urzędową organu podatkowego. Znalazło to

³¹ Sejm IX kadencji, Druk nr 239, s. 90.

zresztą wyraz w znowelizowanym art. 168 § 3 o.p., w którym jako sposób uwierzytelnienia podania wnoszonego do organu podatkowego na piśmie wskazano opatrzenie go podpisem, a słusznie pominięto kwalifikowaną pieczęć urzędową. Jest to rozwiązanie prawidłowe, jednak nie do końca spójne z treścią art. 126 § 4 o.p., który – jak już wcześniej wskazano – stanowi, że do opatrywania podpisami i pieczęciami pism kierowanych do organów podatkowych sporządzanych na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej stosuje się wprost przepis art. 126 § 1 o.p. przewidujący opatrywanie pism między innymi pieczęcią urzędową.

5. PODSUMOWANIE

Przedstawione w artykule rozważania poświęcone zasadzie pisemności uzasadniają wniosek, że ostatnia nowelizacja przepisów dotyczących tej zasady nie spowodowała zmiany jej treści, lecz doprecyzowała jej istotę, a także ujednoliciła i uporządkowała terminologię odnoszącą się do utrwalania czynności dokonywanych w postępowaniu podatkowym w tradycyjnej postaci papierowej oraz elektronicznej. Na pozytywną ocenę zasługuje uregulowanie w art. 126 § 1 o.p., konstytuującym zasadę pisemności, sposobów uwierzytelniania pism utrwalonych w obu tych postaciach. Nie oznacza to jednak, że nowa regulacja nie ma wad. Jedną z nich jest zasygnalizowany w treści artykułu brak odpowiedniego zharmonizowania przepisów normujących sporządzanie poszczególnych rodzajów pism z nową regulacją zasady pisemności. W szczególności krytycznie należy się odnieść do pozostawienia w mocy art. 210 § 3 o.p. normującego zasady uwierzytelniania pism sporządzanych przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego. Zasadny wydaje się wniosek *de lege ferenda*, aby – z uwagi na wyczerpujące uregulowanie tego zagadnienia w art. 126 o.p. – przepis uchylić. Pożądane byłoby również wyraźne wskazanie w treści art. 126 § 1 o.p., że uregulowana w nim zasada pisemności ma zastosowanie nie tylko do załatwiania spraw podatkowych, lecz również do ich prowadzenia.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., *Komentarz do art. 14*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1996.
- Adamiak B., *Komentarz do art. 126*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007.

- Encyklopedia PWN*, hasło: *pismo*, b.d., <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/pismo;3957699.html> (dostęp: 24.02.2022).
- Gruszczyński B., *Komentarz do art. 126*, [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006.
- Iserzon E., *Komentarz do art. 11*, [w:] E. Iserzon, J. Starościec, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1970.
- Masternak M., *Komentarz do art. 26e*, [w:] *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Warszawa 2021.
- Masternak M., *Komentarz do art. 126*, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002.
- Ochendowski E., *Postępowanie administracyjne ogólne, egzekucyjne i sądowniczo-administracyjne. Wybór orzecznictwa*, Toruń 2014.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017.
- Presnarowicz S., *Komentarz do art. 126*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, LEX/el. 2022.
- Sejm IX kadencji, Druk nr 239, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/D1349ADC36052E93C125850C003768C9/%24File/239.pdf> (dostęp: 28.04.2022).
- Słownik języka polskiego PWN*, hasło: *pisemnie*, b.d., <https://sjp.pwn.pl/slowniki/pisemnie.html> (dostęp: 24.02.2022).
- Zaawansowana pieczęć elektroniczna*, [w:] *ePodręcznik. e-usługi publiczne*, b.d., https://epodrecznik.mc.gov.pl/mediawiki/index.php?title=Zaawansowana_piecze%C5%82_elektroniczna (dostęp: 28.04.2022).
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz*, Toruń 1998.

GENERAL PRINCIPLE OF WRITING IN TAX PROCEEDINGS

Summary. The subject of the article is an analysis of the principle of writing, which is one of the general principles of tax proceedings. The aim of the study is to establish and explain the essence of this principle and the requirements related to its implementation, taking into account recent changes to the provisions constituting the said principle, including the newly regulated methods of authentication of letters recorded in paper or electronic form. The author tries to answer the question whether these changes are limited to ordering and standardizing the terminology used in the Tax Ordinance and the Electronic Service Act, or whether they shape the content of the rules of writing anew. The article also includes an assessment of the current regulation and *de lege ferenda* conclusions regarding this principle.

Keywords: general principles of tax proceedings, the principle of writing, authentication of documents, handwritten, electronic, trusted, personal signature, electronic seal