

WYJĄTKI OD ZASADY DORĘCZANIA PRZEZ ORGANY PODATKOWE PROFESJONALNYM PEŁNOMOCNIKOM PISM PROCESOWYCH PRZY UŻYCIU ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ

Streszczenie. Celem niniejszego artykułu jest analiza przesłanek ustawowych uzasadniających odstąpienie przez organy podatkowe od reguły doręczenia pism procesowych profesjonalnym pełnomocnikom za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z art. 144 § 3 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do dnia 5 października 2021 r. oraz ocena zmian legislacyjnych wprowadzonych ustawą z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. poz. 2320) w tym zakresie. Autor na podstawie dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych dokonał kompleksowej oceny nowych regulacji prawnych.

Słowa kluczowe: doręczenia pism, profesjonalni pełnomocnicy, postępowanie podatkowe, doręczenia elektroniczne, nowelizacja Ordynacji podatkowej

* Dr hab., prof. UWM, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, e-mail: przemyslaw.krzykowski@uwm.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-3092-1105>

Przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ o doręczeniach, podobnie jak przepisy innych ustaw procesowych, mają charakter gwarancyjny. Oznacza to, że organ podatkowy ma obowiązek przestrzegać ich z urzędu, a strona nie powinna ponosić negatywnych konsekwencji zaniedbań organu podatkowego lub podmiotu dokonującego doręczeń². Jak pokazuje orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA), nieuzasadnione odstępianie przez organ podatkowy od reguły doręczania profesjonalnym pełnomocnikom pism procesowych przy użyciu środków komunikacji elektronicznej może wywoływać daleko idące konsekwencje prawne³. W uzasadnieniu uchwały składu 7 sędziów NSA z 7 marca 2022 r. (sygn. akt I FPS 4/21) zwrócono uwagę, że z powodu ochronnego charakteru przepisów o doręczeniu nie jest dopuszczalne, aby skutki błędu organów przerzucać na podatnika. Strona po to korzysta z profesjonalnego pełnomocnika, aby mieć ochronę. Oznacza to, że organ zobowiązany jest do skutecznego doręczenia, a w przypadku gdy doręczenie jest wadliwe, nie sposób uznać, że decyzja została skutecznie wprowadzona do obrotu prawnego⁴.

W związku z najnowszymi zmianami w Ordynacji podatkowej, wynikającymi z ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych⁵, wystąpiły pewne zmiany w doręczaniu pism pełnomocnikom profesjonalnym. Zamierzeniem autora jest dokonanie wszechstronnej analizy prawno-porównawczej przesłanek ustawowych, uzasadniających odstępianie przez organy podatkowe od zasady doręczania profesjonalnym pełnomocnikom pism procesowych przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w stanie prawnym sprzed i po nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej. Przeprowadzona analiza umożliwi ocenę zasadniczych zmian legislacyjnych wprowadzonych ustawą nowelizacyjną oraz sformułowanie stosownych wniosków *de lege ferenda*.

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

² B. Dauter w: S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, art. 144.

³ Zob. m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 17 grudnia 2021 r., sygn. I FSK 2128/21, CBOSA.

⁴ Uchwała NSA z dnia 7 marca 2022 r., sygn. I FPS 4/21, CBOSA; por. I. Nowak, *Skutki pominięcia pełnomocnika w sprawie podatkowej*, [w:] *Przemiany prawa publicznego i prywatnego na początku XXI wieku*, red. R. Frey, Kielce 2012, s. 199 i nast.

⁵ Dz.U. poz. 569, dalej: u.d.e.

2. WPŁYW AWARII SYSTEMU TELEINFORMATYCZNEGO NA SPOSÓB DORĘCZANIA PRZEZ ORGANY PODATKOWE PISM PROCESOWYCH PROFESJONALNYM PEŁNOMOCNIKOM – UWAGI OGÓLNE

Prowadzenie postępowania przez organy podatkowe przy użyciu środków komunikacji elektronicznej poza niewątpliwymi zaletami ma też swoje ograniczenia. Pamiętać bowiem należy, że doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej wiąże się z wykorzystaniem nowoczesnych technologii komunikacyjnych i teleinformatycznych, w tym także urządzeń i systemów informatycznych. Wykorzystywaniu tych urządzeń i systemów towarzyszy pewne ryzyko wystąpienia określonych nieprawidłowości w ich funkcjonowaniu i pojawienia się tzw. problemów technicznych, które uniemożliwiają organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. System teleinformatyczny zdefiniowany w ustawie z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne⁶, tak samo jak każdy wytwór techniki, może ulec awarii. Awaria środków technicznych lub sieci teleinformatycznej może w skrajnych przypadkach skutkować brakiem wprowadzenia decyzji do obrotu prawnego⁷.

Zdarzenia faktyczne, stanowiące przyczyny niemożności dokonania czynności postępowania za pośrednictwem systemu, mogą być rozmaite. Można wyobrazić sobie całe bogactwo takich zdarzeń, konieczne jest zatem pewne ich uogólnienie i usystematyzowanie. W szczególności można wskazać następujące zdarzenia⁸:

- 1) zaprzestanie działania albo nieprawidłowe działanie serwera obsługującego system teleinformatyczny bądź wady oprogramowania;
- 2) niemożność zalogowania się przez podmiot postępowania w systemie teleinformatycznym, np. ze względu na nieutworzenie, nieuzasadnioną likwidację bądź zablokowanie konta przez operatora systemu;
- 3) niemożność przesłania danych z powodu niedziałania albo nieprawidłowego działania urządzeń służących do komunikacji z systemem (zapewniających dostęp do internetu), a więc przewodu (np. światłowodu) albo nadajnika (bądź przekaźnika), gdy internet jest dostarczany falami radiowymi;

⁶ Dz.U. z 2021 r., poz. 2070 ze zm.

⁷ Por. P. Pietrasz, Art. 144, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.

⁸ Por. szerzej: I. Kunicki, *Skutki proceduralne awarii systemu teleinformatycznego obsługującego postępowanie cywilne*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2018, nr 4.

- 4) niedziałanie albo nieprawidłowe działanie komputera konkretnego uczestnika bądź konkretnego organu postępowania;
- 5) zaplanowane wyłączenie serwera przez operatora systemu.

Z uwagi na temat artykułu istotna jest odpowiedź na pytanie „Jakie są skutki prawne awarii systemu teleinformatycznego z punktu widzenia przyjętych w Ordynacji podatkowej zasad doręczania przez organy podatkowe profesjonalnym pełnomocnikom pism procesowych przy użyciu środków komunikacji elektronicznej?”. Wydaje się, że nie da się sformułować ogólnej tezy o skutkach prawnych wskazanych wyżej zdarzeń. W praktyce trzeba zatem rozważać oddzielnie, na tle poszczególnych uregulowań prawnych, czy dane zdarzenie faktyczne jest objęte treścią określonego przepisu prawa. Przypomnieć należy, że w stanie prawnym obowiązującym do 5 października 2021 r., czyli do wejścia w życie nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej, wprowadzonej mocą ustawy o doręczeniach elektronicznych, ustawodawca wprowadził ogólną regułę doręczania wszelkich pism procesowych na adres do doręczeń elektronicznych⁹. W takim przypadku doręczenie to następowało przez portal podatkowy lub przez elektroniczną skrzynkę podawczą. Możliwość wyboru określonego sposobu doręczenia nie zależała od uznania organu, a od spełnienia określonych w Ordynacji podatkowej warunków, w tym dotyczących podmiotu, któremu pismo ma być doręczone. W przypadku profesjonalnych pełnomocników (adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych) ustawodawca wskazał dwa sposoby doręczenia: za pomocą środków komunikacji elektronicznej i w siedzibie organu podatkowego (art. 144 § 5 o.p.). Od tych sposobów można było odstąpić wyłącznie wówczas, gdy doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie było możliwe z powodu wystąpienia „problemów technicznych” (art. 144 § 3 o.p.). Wtedy doręczeń dokonywano w sposób tradycyjny, za pośrednictwem operatora pocztowego¹⁰.

⁹ Przywołane przepisy zamieszczone w rozdziale 5 Ordynacji podatkowej otrzymały nowe brzmienie z dniem 5 października 2021 r. na mocy art. 84 pkt 28 ustawy o doręczeniach elektronicznych zmieniającej niniejszą ustawę.

¹⁰ Z powyższych przepisów należy zatem wyprowadzić wniosek, że co do zasady doręczenie pism dla stron reprezentowanych w postępowaniu podatkowym przez profesjonalnych pełnomocników następować ma przede wszystkim za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Pełnomocnik będący radcą prawnym, adwokatem lub doradcą podatkowym musi zatem dysponować adresem elektronicznym. Taki obowiązek w omawianym stanie prawnym nakładał pośrednio (poprzez wskazany sposób doręczeń) art. 144 § 3 o.p., a także art. 138c § 1 o.p., zgodnie z którym w pełnomocnictwie dla adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego niezbędne jest wskazanie adresu elektronicznego tego pełnomocnika. Zob. wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 533/18, CBOSA.

W aktualnym stanie prawnym na skutek zmian wynikających z wprowadzenia ustawy o doręczeniach elektronicznych ustawodawca w istotny sposób zmienił zasady dokonywania doręczeń. Zgodnie z art. 84 pkt 28 lit. e u.d.e. ustawodawca zdecydował się na uchylenie przywołanego art. 144 § 3 o.p. W zakresie doręczania pism pełnomocnikowi profesjonalnemu utrzymano dotychczasową regułę w art. 144 § 5 o.p. Mówi ona, że doręczenie następuje:

- 1) za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 2) w siedzibie organu podatkowego.

Z treści art. 144 § 5 o.p. wynika jednoznacznie, że pełnomocnikom profesjonalnym pisma są doręczane odmiennie niż pozostałym osobom fizycznym, osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej. Przy tym zauważyć należy, że zgodnie z art. 166 pkt 5 u.d.e. (określającym termin wejścia w życie poszczególnych przepisów) z dniem 5 lipca 2022 r. zacznie obowiązywać art. 9 tej ustawy, który wprost określa wymóg posiadania przez profesjonalnych pełnomocników w postępowaniu podatkowym adresu do doręczeń elektronicznych, wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego¹¹.

W obecnym stanie prawnym ustawodawca, określając przesłanki uzasadniające możliwość doręczenia pism w inny sposób niż na adres do doręczeń elektronicznych, nie posługuje się już pojęciem „wystąpienia problemów technicznych”, ale w art. 144 § 1b o.p. wskazuje, że: „W przypadku braku możliwości doręczenia w sposób, o którym mowa w § 1a, organ podatkowy doręcza pisma za pokwitowaniem przez:

- 1) operatora wyznaczonego w ramach publicznej usługi hybrydowej, o której mowa w art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, albo

¹¹ Zgodnie z art. 9 ust. 1 przywołanej ustawy: „Do posiadania adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego jest obowiązany: 1) adwokat wykonujący zawód; 2) radca prawny wykonujący zawód; 3) doradca podatkowy wykonujący zawód; 4) doradca restrukturyzacyjny wykonujący zawód; 5) rzecznik patentowy wykonujący zawód; 6) notariusz wykonujący zawód; 7) radca Prokuraturii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej wykonujący czynności służbowe; 8) podmiot niepubliczny wpisany do rejestru przedsiębiorców, o którym mowa w art. 1 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2021 r., poz. 112, z 2020 r., poz. 2320 oraz z 2021 r., poz. 1598, 1641 i 2106)”.

- 2) pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów”.

3. PRAWNE ODSTĘPSTWA OD ZASADY DORĘCZANIA PISM ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ PROFESJONALNYM PEŁNOMOCNIKOM PROCESOWYM W STANIE PRAWNYM SPRZED NOWELIZACJI PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ, WPROWADZONYCH MOCĄ USTAWY O DORĘCZENIACH ELEKTRONICZNYCH

W stanie prawnym do dnia 5 października 2021 r., czyli do czasu wejścia w życie nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej, wprowadzonych mocą ustawy o doręczeniach elektronicznych, przepisem, który określał reguły odstąpienia przez organy podatkowe od zasady doręczenia pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej profesjonalnym pełnomocnikom procesowym, był art. 144 § 3 o.p.

Zgodnie z przywołanym przepisem jedynie w przypadku wystąpienia problemów technicznych, uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism pełnomocnikom profesjonalnym wymienionym w art. 144 § 5 o.p. za pomocą środków komunikacji elektronicznej¹², organ doręczał pisma w sposób określony w art. 144 § 1 pkt 1 o.p. – czyli za pokwitowaniem, za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. Prawo pocztowe¹³. Wskazać należy, że treść tego przepisu nie jest jednoznaczna. W literaturze przedmiotu, jak również w orzecznictwie sądów administracyjnych pojęcie „problemów technicznych”, jakim operował ustawodawca w art. 144 § 3 o.p., wzbudzało wiele kontrowersji oraz rozbieżności interpretacyjnych¹⁴. Wspomniany przepis art. 144 § 3 o.p. obowiązywał od 1 stycznia 2016 r.¹⁵ do 5 października

¹² Zob. art. 144 § 5 o.p.: „Doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego”.

¹³ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1041.

¹⁴ Zob. P. Pietrasz, *Zasady doręczania e-pism w postępowaniu podatkowym obowiązujące od 1 stycznia 2016 r.*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 6, s. 22–29; wyroki NSA: z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 534/18, CBOSA; z dnia 19 grudnia 2019 r., sygn. III SA/Wa 1957/19, CBOSA; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 12 czerwca 2019 r., sygn. I SA/Gd 1152/18, CBOSA.

¹⁵ Zob. art. 144 zmieniony przez art. 1 pkt 100 ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649), zmieniającej Ordynację podatkową z dniem 1 stycznia 2016 r.

2021 r.¹⁶ W doktrynie prawa podatkowego rozważano, czy – jako wyjątek od zasady – powinien on być wykładany w sposób zawężający, czy też może mieć zastosowanie w okolicznościach faktycznych, które wprost nie odnoszą się do techniki, ale które uniemożliwiają skuteczne doręczenie organowi danego pisma przy użyciu środków komunikacji elektronicznej (np. brak dysponowania przez profesjonalnego pełnomocnika stosownym adresem elektronicznym)¹⁷.

Z jednej strony można wskazać na pogląd, że owe „problemy techniczne” należy rozumieć szeroko i art. 144 § 3 o.p. może mieć zastosowanie w każdym przypadku wystąpienia okoliczności wskazujących na zaistnienie zdarzeń, które uniemożliwiłyby organowi doręczenie pisma w formie elektronicznej¹⁸. Z drugiej – według dominującego stanowiska – wyjątek od zasady doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej należy interpretować ściśle. W świetle tej linii orzecznictwa sądowego przepis art. 144 § 3 o.p. odnosił się bowiem jedynie do sytuacji, w której doręczenie drogą elektroniczną nie było możliwe z przyczyn nieleżących po stronie organu podatkowego, wskutek problemów związanych z samym funkcjonowaniem portalu podatkowego bądź elektronicznej skrzynki podawczej. Innymi słowy, problemy techniczne należy rozumieć wyłącznie jako wadliwość funkcjonowania systemu teleinformatycznego, uniemożliwiająca komunikację elektroniczną¹⁹.

Na tle przedstawionych poglądów można postawić pytanie, czy przepis art. 144 § 3 o.p. w brzmieniu obowiązującym do 5 października 2021 r.

¹⁶ Zob. art. 144 § 3 uchylony przez art. 84 pkt 28 lit. e u.d.e., zmieniającej Ordynację podatkową z dniem 5 października 2021 r.

¹⁷ Zob. P. Pietrasz, *Zasady doręczania e-pism...*; M. Charkiewicz, *Pełnomocnictwo szczególne w sprawie podatkowej – stan obecny i kierunki zmian*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 2, s. 21–28; L. Łuczak-Noworolnik, *Glosa do wyroku NSA z dnia 22 marca 2017 r., I GSK 166/17*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6, s. 103–112; M. Szałkiewicz, *Adres elektroniczny jako element pełnomocnictwa złożonego przez profesjonalnego pełnomocnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 22 marca 2017 r., I GSK 166/17*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 7, s. 35–41. Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Łd 164/21.

¹⁸ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 grudnia 2019 r., sygn. III SA/Wa 1957/19, CBOSA.

¹⁹ Por. wyroki NSA: z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 3054/17, CBOSA; z dnia 22 marca 2019 r., sygn. II FSK 937/17, CBOSA; z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 537/18, CBOSA.

może mieć zastosowanie w stanach faktycznych, w których doszło do przypadków wadliwie działającego systemu informatycznego organu podatkowego, jednak umożliwiające dokonywanie doręczeń za jego pomocą. W praktyce stosowania prawa można bowiem wskazać przypadki, gdy wadliwość szeroko rozumianego systemu informatycznego będzie dotyczyć momentu składania kwalifikowanego podpisu elektronicznego za pomocą certyfikatu wydanego przez zaufany podmiot świadczący usługi certyfikacyjne, a nie momentu doręczenia pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wydaje się, że na powyższe pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej. Przepis art. 144 § 3 o.p. może mieć zastosowanie wyłącznie w przypadku wystąpienia „problemów technicznych” na etapie doręczenia uprzednio podpisanej podpisem elektronicznym decyzji. Zgodnie z wymogami określonymi w art. 210 § 1 pkt 8 o.p. decyzja wydana w formie dokumentu elektronicznego powinna zawierać kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty. Oznacza to, że z prawnego punktu widzenia liczy się wyłącznie weryfikacja określonego pliku (np. PDF) za pomocą właściwego programu przeznaczonego do weryfikacji podpisu kwalifikowanego. Plik opatrzony podpisem elektronicznym spełnia bowiem kryterium przewidziane w art. 210 § 1 pkt 8 o.p. Plik, który jest zwykłym PDF-em (jak również jego wydruk), nieopatrzony podpisem elektronicznym, nie spełnia warunku przewidzianego w art. 210 § 1 pkt 8 o.p.²⁰ W orzecznictwie sądów administracyjnych trafnie wskazywano, że w praktyce stosowania prawa mogą zdarzyć się sytuacje, w których wizualizacja dokumentu elektronicznego będzie zawierała informację, że pismo zostało podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, gdy w rzeczywistości taki podpis nie został złożony. Kwestia ta z punktu widzenia bytu prawnego aktu administracyjnego ma zasadnicze znaczenie. Decyzja administracyjna, która nie spełnia wymagań określonych w art. 210 § 1 pkt 8 o.p., nie może być uznana za podpisaną²¹. Przypomnieć należy, że z prawnego punktu widzenia podpis elektroniczny ma na celu przede wszystkim uwierzytelnienie danego kodu danych (będzie to np. decyzja podatkowa) przez inny kod danych (kod z podpisem elektronicznym), w którym zawarte są

²⁰ Por. wyroki WSA: w Rzeszowie z dnia 12 września 2017 r., sygn. I SA/Rz 468/17; w Krakowie z dnia 14 grudnia 2017 r., sygn. I SA/Kr 1177/17; w Łodzi z dnia 18 lipca 2018 r., sygn. I SA/Łd 390/18; w Opolu z dnia 13 czerwca 2018 r., sygn. I SA/Op 120/18.

²¹ Por. m.in. wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2020 r., sygn. II FSK 2315/19; wyroki WSA w Warszawie: z dnia 7 września 2017 r., sygn. III SA/Wa 2681/16; z dnia 31 stycznia 2017 r. sygn. III SA/Wa 3379/15.

informacje o osobie posiadającej ten podpis. Chodzi więc tutaj o poświadczenie przez daną osobę, że to ona podpisała określony plik danych. Ponadto „naniesienie” podpisu elektronicznego na dany dokument, np. w formacie PDF, powoduje, że jakakolwiek zmiana w strukturze danych tego pliku (jako określony kod) spowoduje, że podpis elektroniczny zostanie negatywnie zweryfikowany. Innymi słowy, „posiadanie” podpisu elektronicznego przez określony plik (np. PDF) stanowi dowód na wewnętrzną integralność i niezmiennosc danych znajdujących się w tym wewnętrznym zbiorze danych²². Kwalifikowane podpisy elektroniczne stanowią elektroniczną formę oświadczenia woli i są uznawane za równoważne podpisom własnoręcznym. Ich walidacja, czyli weryfikacja prawidłowości podpisu, jest nieodłącznym elementem ich stosowania w procedurach podatkowych oraz w postępowaniach przed sądami administracyjnymi. W przypadku pojawienia się w raporcie weryfikacji podpisu elektronicznego realizowanego zgodnie z normą ETSI EN 319102-1 informacji, że podpis elektroniczny złożony w danym pliku został negatywnie zweryfikowany, nie budzi wątpliwości, iż dany dokument nie został prawidłowo podpisany, co wywołuje określone skutki prawne w sferze prawa materialnego i procesowego²³.

W świetle powyższych wywodów w ocenie autora nie sposób utożsamiać trudności, które mogą występować w praktyce orzeczniczej organów podatkowych z podpisaniem decyzji kwalifikowanym podpisem elektronicznym, z „problemami technicznymi” wynikającymi z doręczenia decyzji drogą elektroniczną. Przepis art. 144 § 3 o.p. w brzmieniu obowiązującym do 5 października 2021 r. odnosi się jedynie do sytuacji, w której doręczenie drogą elektroniczną nie jest możliwe z przyczyn nieleżących po stronie organu podatkowego, wskutek problemów związanych z samym funkcjonowaniem portalu podatkowego bądź elektronicznej skrzynki podawczej. Innymi słowy, problemy techniczne należy rozumieć wyłącznie jako wadliwość funkcjonowania systemu teleinformatycznego, uniemożliwiająca komunikację elektroniczną²⁴. Należy więc rozróżnić etap podpisania decyzji kwalifikowanym podpisem elektronicznym i etap doręczenia uprzednio podpisanej decyzji za pośrednictwem systemu teleinformatycznego. Za poparciem powyższego stanowiska przemawia literalna interpretacja ówczesnie

²² Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 lipca 2021 r., sygn. I SA/Ol 247/21.

²³ ETSI EN 319 102-1 V1.1.1 (2016-05), 2016, https://www.etsi.org/deliver/etsi_en/319100_319199/31910201/01.01.01_60/en_31910201v010101p.pdf (dostęp: 12.09.2022).

²⁴ Por. wyroki NSA z: dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 3054/17; z dnia 22 marca 2019 r., sygn. II FSK 937/17; z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 537/18.

obowiązującego art. 144b o.p.²⁵, który wprost przewidywał w określonych sytuacjach możliwość tradycyjnego doręczenia (np. za pośrednictwem publicznego operatora usług pocztowych) pism wydanych w formie dokumentu elektronicznego, które uprzednio zostały podpisane i opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym²⁶. W orzecznictwie sądów administracyjnych na tle art. 144 § 3 o.p. trafnie podnoszono, że negatywna weryfikacja podpisu elektronicznego najczęściej występuje w przypadku ingerencji w treść pliku źródłowego po jego podpisaniu czy też w przypadku utraty ważności certyfikatu osoby składającej podpis elektroniczny. Okoliczności te nie są związane z trudnościami z doręczeniem dokumentu drogą elektroniczną²⁷.

Mając na względzie zróżnicowanie przyczyn awarii systemu teleinformatycznego oraz mogące się pojawić wątpliwości interpretacyjne dotyczące zasadności odstąpienia od reguły zawartej w art. 144 § 5 o.p., wydaje się, że wykazanie, iż w konkretnej sprawie wystąpił „problem techniczny” w rozumieniu art. 144 § 3 o.p., należy do organu podatkowego. To on – jako gospodarz postępowania – powinien udokumentować, że podjęto próbę doręczenia korespondencji w sposób określony w ustawie o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, oraz że nie było możliwe jej doręczenie w ten sposób, z uwagi na techniczną przeszkodę (np. awaria systemu informatycznego czy też np. jego zasilania). Biorąc pod uwagę budowę systemów informatycznych oraz warunki techniczne

²⁵ Przepis art. 144b zmieniony został przez art. 84 pkt 30 lit. a u.d.e., zmieniającej Ordynację podatkową z dnia 5 października 2021 r.

²⁶ Na marginesie warto zauważyć, że ustawodawca w Ordynacji podatkowej w omawianym stanie prawnym nie zawarł żadnego odesłania w przepisie art. 144b § 1 o.p. do sytuacji opisanej w art. 144 § 3 o.p. W doktrynie prawa podatkowego prezentowane jest jednolite stanowisko, że w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej wykluczona jest jakakolwiek możliwość zastosowania art. 144b o.p., pozwalającego na doręczenie wydruku pisma uzyskanego z systemu teleinformatycznego (por. P. Pietrasz w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*; G. Sibiga, „Odwrócona cyfryzacja” w *postępowaniu administracyjnym po nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z 16.04.2020 r.*, „Monitor Prawniczy” 2020, nr 2, s. 957–963; M. Kalinowski, M. Masternak, *Doręczenia w postępowaniu podatkowym po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4, s. 9–21).

²⁷ Por. wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 537/18; postanowienie NSA z dnia 29 października 2020 r., sygn. I OZ 808/20; wyroki WSA: we Wrocławiu z dnia 3 lutego 2020 r., sygn. I SA/Wr 345/19; w Rzeszowie z dnia 12 września 2017 r., sygn. I SA/Rz 468/17.

i organizacyjne doręczenia pism w formie dokumentu elektronicznego, wyszczególnione w art. 152a § 6 o.p., nie powinno to nastrożać trudności. System wykorzystywany przez organy podatkowe zawiera historię błędów, w której można – po pierwsze – stwierdzić, że podjęto próbę wysłania korespondencji do strony w konkretnym momencie, po drugie – że skończyła się ona niepowodzeniem, z podaniem przyczyny tego stanu rzeczy²⁸. Trafnie podnosi P. Pietrasz, sędzia NSA, w komentarzu do Ordynacji podatkowej z 2021 r., że organ podatkowy powinien dokonać oceny wystąpienia problemów technicznych na podstawie otrzymywanych komunikatów z systemu teleinformatycznego i to na tym podmiocie spoczywa obowiązek wykazania w sposób wiarygodny i przekonujący zaistnienia okoliczności faktycznych związanych z wystąpieniem tych zdarzeń. Okoliczności takie powinny być utrwalone w postaci adnotacji sporządzonej na podstawie art. 177 § 1 o.p.²⁹

Reasumując powyższe rozważania, na tle stanu prawnego obowiązującego do 5 października 2021 r. należy uznać, że pojęcie problemów technicznych, które uniemożliwiają doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, powinno się definiować jako pewien stan faktyczny, który wystąpił nagle, ma swoje podłoże w wadliwym działaniu (mającym charakter awarii) systemów informatycznych wykorzystywanych przez organ do doręczeń (systemu organu i platformy doręzeniowej, np. ePUAP), bądź też w niemożności korzystania z systemów informatycznych z innych przyczyn technicznych (np. awarii zasilania)³⁰. Problem techniczny, o którym mowa w art. 144 § 3 o.p., nie może więc być utożsamiany np. z zaniechaniem wskazania czy zaniechaniem posiadania przez pełnomocnika strony adresu na ePUAP³¹. Musi być on związany z działaniem systemu teleinformatycznego, a nie z działaniem konkretnej osoby³².

²⁸ Por. m.in. wyroki NSA: z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. II FSK 537/18; z dnia 22 marca 2017 r., sygn. I GSK 166/17; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 listopada 2020 r., sygn. I SA/Gl 237/20.

²⁹ Por. P. Pietrasz w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*; por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 września 2019 r., sygn. III SA/Wa 299/19.

³⁰ Zob. wyroki NSA: z dnia 22 marca 2019 r., sygn. II FSK 937/17; z dnia 16 października 2019 r., sygn. I FSK 1152/19.

³¹ Zob. wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r., sygn. I GSK 166/17.

³² Z przywołanych przepisów można również wysnuć wniosek, że organ podatkowy nie może wzywać profesjonalnego pełnomocnika do osobistego stawiennictwa w celu doręczenia mu pisma, a odmowa odebrania pisma przez pełnomocnika wezwanego do organu podatkowego tylko w celu doręczenia pisma nie powinna wywoływać skutku

4. PRAWNE ODSTĘPSTWA OD ZASADY DORĘCZANIA PISM ZA POMOCĄ ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ PROFESJONALNYM PEŁNOMOCNIKOM PROCESOWYM W AKTUALNYM STANIE PRAWNYM

W aktualnym stanie prawnym, po gruntownej nowelizacji przepisów rozdziału V Ordynacji podatkowej, mocą ustawy o doręczeniach elektronicznych prawodawca w sposób istotny ograniczył możliwość jakichkolwiek odstępstw od komunikacji elektronicznej pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania reprezentowaną przez profesjonalnego pełnomocnika. Ustawodawca, określając przesłanki uzasadniające możliwość doręczenia pism w inny sposób niż na adres do doręczeń elektronicznych, w nowym brzmieniu art. 144 § 1b o.p. nie posługuje się już pojęciem „wystąpienia problemów technicznych”. Jak już wskazano w niniejszym artykule, dotychczasowy przepis art. 144 § 3 o.p. został uchylony z dniem 5 października 2021 r. Obecnie w przywołanym art. 144 § 1b o.p. wskazuje się zwięźle, że: „W przypadku braku możliwości doręczenia w sposób, o którym mowa w § 1a, organ podatkowy doręcza pisma za pokwitowaniem przez:

- 1) operatora wyznaczonego w ramach publicznej usługi hybrydowej, o której mowa w art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, albo
- 2) pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów”.

Wprowadzone w art. 144 o.p. zmiany należy ocenić w szerszym kontekście zmian wprowadzonych ustawą o doręczeniach elektronicznych. W szczególności z punktu widzenia problematyki artykułu na uwagę zasługuje wdrożenie przez ustawodawcę publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego³³. Jak czytamy w uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych³⁴, jednym z jej zasadniczych celów jest czytelne zdefiniowanie zasad wymiany korespondencji z podmiotami publicznymi w relacji z innymi podmiotami publicznymi oraz podmiotami niepublicznymi, w tym z osobami fizycznymi. Domyślny sposób

doręczenia na zasadach określonych w art. 153 § 1 o.p. Por. postanowienie NSA z dnia 23 października 2020 r., sygn. II FSK 1601/18.

³³ Zob. art. 2 pkt 8 u.d.e.

³⁴ Zob. *Druk nr 239. Rządowy projekt ustawy o doręczeniach elektronicznych*, Sejm IX Kadencji, b.d., <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=239> (dostęp: 12.09.2022).

wymiany niniejszej korespondencji stanowić ma publiczna usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego, świadczona na zasadach wzorowanych na rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r.³⁵ Zmiany wprowadzone do wielu aktów prawnych, w tym do przepisów Ordynacji podatkowej, związane z wdrożeniem tej usługi publicznej, mają przede wszystkim zagwarantować³⁶:

- 1) zapewnienie wszystkim – zarówno podmiotom publicznym, jak i niepublicznym, w szczególności osobom fizycznym – możliwości korzystania z jednego, własnego adresu do doręczeń elektronicznych, który będzie mógł być użyty do korespondencji ze wszystkimi pozostałymi podmiotami korzystającymi z usług rejestrowanego doręczenia elektronicznego;
- 2) standaryzację usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego – tak aby w szczególności możliwa była skuteczna prawnie wymiana korespondencji między wszystkimi podmiotami korzystającymi z publicznej lub kwalifikowanej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego;
- 3) odmiejscowienie procesu doręczenia, przez umożliwienie wysyłania i odbierania korespondencji z dowolnego miejsca – brak konieczności informowania każdorazowo obecnych i potencjalnych korespondujących o zmianie fizycznego miejsca pobytu;
- 4) skrócenie czasu potrzebnego na realizację procesów doręczenia;
- 5) zapewnienie stronom doręczenia wzajemnej identyfikacji;
- 6) zapewnienie stronom doręczenia skutecznych prawnie dowodów doręczenia w postaci dowodów wysłania oraz dowodów otrzymania korespondencji;
- 7) zapewnienie rozliczalności oraz niezaprzeczalności doręczeń dzięki udziałowi trzeciej zaufanej strony – wyznaczonego operatora lub dostawcy usług zaufania, świadczącego kwalifikowaną usługę rejestrowanego doręczenia elektronicznego.

³⁵ Publiczna usługa rejestrowanego doręczenia została uregulowana w art. 3 pkt 36 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/WE i oznacza usługę umożliwiającą przesłanie danych między stronami trzecimi drogą elektroniczną i zapewniającą dowody związane z posługiwaniem się przesyłanymi danymi, w tym dowód wysłania i otrzymania danych, oraz chroniącą przesyłane dane przed ryzykiem utraty, kradzieży, uszkodzenia lub jakiegokolwiek nieupoważnionej zmiany.

³⁶ Zob. *Druk nr 239...*

Na szczególną uwagę zasługują przepisy zamieszczone w rozdziale 4 ustawy o doręczeniach elektronicznych, zatytułowanym „Świadczenie usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego i publicznej usługi hybrydowej”³⁷. W okresie przejściowym, czyli do 31 grudnia 2025 r. włącznie, obowiązki wyznaczonego operatora, wynikające z ustawy, powierzone zostają wyznaczonemu operatorowi, o którym mowa w art. 3 pkt 13 ustawy Prawo pocztowe, czyli Poczcie Polskiej SA. W uproszczeniu można wskazać, że schemat procesu doręczenia przebiegać będzie w następujący sposób³⁸:

- 1) wyznaczony operator udostępnia skrzynki doręczeń dla nadawców i adresatów korespondencji;
- 2) nadawca identyfikuje się i uwierzytelnia do usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, w której jest zarejestrowany;
- 3) nadawca przekazuje przesyłkę do systemu usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego;
- 4) po otrzymaniu przesyłki usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego przygotowuje dowód potwierdzający wysłanie;
- 5) usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego przekazuje do adresata informację o oczekującej przesyłce do doręczenia oraz wystawia dowód, że przesyłka jest gotowa do odbioru;
- 6) adresat identyfikuje i uwierzytelnia się do usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego;

³⁷ Zob. przepisy art. 38–54 przywołanej ustawy.

³⁸ Por. K. Czaplicki, K. Światała, *Art. 38, [w:] Doręczenia elektroniczne. Komentarz*, red. M. Wilbrandt-Gotowicz, LEX/el. 2021. W opublikowanych przez Ministra Cyfryzacji standardach świadczenia usługi określono m.in. podstawowe definicje związane ze świadczeniem usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, wymagania usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, w tym wymagania polityki dla usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego podłączonej do krajowego systemu e-doręczeń, dodatkowo wymagania świadczenia usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego w ramach krajowego systemu e-doręczeń. Określono również wymagania dla dowodów gromadzonych w ramach świadczenia usługi, uznawanie dowodów pomiędzy publiczną a kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego, potwierdzenie otrzymania doręczeń, wymagania dotyczące weryfikacji dowodów. Ponadto określono zagadnienia dotyczące adresowania i identyfikacji. Zob. szerzej: Ministerstwo Cyfryzacji, *Standard publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego świadczonej przez operatora wyznaczonego i kwalifikowanych dostawców usług*, Warszawa 2021, <https://mc.bip.gov.pl/ogloszenia/standard-publicznej-uslugi-rejestrowanego-doreczenia-elektronicznego-swiadczonej-przez-operatora-wyznaczonego-i-kwalifikowanych-dostawcow-uslug.html> (dostęp: 12.09.2022).

- 7) usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego przekazuje przesyłkę adresatowi oraz wystawia dowód potwierdzający otrzymanie danych;
- 8) dowód otrzymania przesyłki przez adresata jest przekazywany nadawcy.

Warto zwrócić uwagę, że publiczna usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego wystawia dowód otrzymania automatycznie po otrzymaniu dokumentu elektronicznego, nie ma zatem konieczności realizacji dodatkowych działań po stronie organu, mających na celu dodatkowe potwierdzenie otrzymania korespondencji.

Ustawodawca w wielu przepisach Ordynacji podatkowej dokonał również zmian terminologicznych, których celem jest usprawnienie komunikacji elektronicznej pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania. Zmiana w zakresie stosowanej w przepisach prawa terminologii odbywa się w pierwszej kolejności w odniesieniu do zamiany wyrazu „pisemne” na wyrażenie „sporządzone na piśmie”, wyrażenia „w formie pisemnej” na wyrażenie „na piśmie”, wyrazu „pisemnie” na wyrażenie „na piśmie” lub „przedstawione na piśmie” (w zależności od kontekstu zdania). Zmiana ta ma na celu zrównanie postaci papierowej z postacią elektroniczną. 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 własnoręcznym podpisem. Stąd dotychczasowa zasada określona w art. 126 o.p., wskazująca, że: „sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej”, została zastąpiona regulacją, zgodnie z którą:

- 1) sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej – chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej; pisma utrwalone w postaci papierowej opatruje się podpisem własnoręcznym; pisma utrwalone w postaci elektronicznej opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym; dodano też przepisy o możliwości opatrywania pism kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną; w takim przypadku wymaga się dodatkowo wskazania w treści pisma imienia i nazwiska osoby opatrującej dokument taką pieczęcią;
- 2) sprawy podatkowe mogą być załatwiane z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie i opatrzonych kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego; w przypadku pism generowanych automatycznie przepisów o konieczności opatrzenia pisma podpisem pracownika organu się nie stosuje;

- 3) sprawy mogą być załatwiane z wykorzystaniem usług on-line udostępnianych przez organy administracji publicznej, po uwierzytelnieniu w sposób określony w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;
 - 4) pisma kierowane do organów podatkowych mogą być sporządzane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej; do opatrywania ich podpisami i pieczęciami stosuje się przepisy powyższego pkt 1.
- Zauważyć należy, że wprowadzenie tej modyfikacji umożliwia zrezygnowanie przez ustawodawcę ze wskazywania *expressis verbis* w przepisach na możliwość tworzenia, składania, generowania itd. dokumentów w postaci elektronicznej. W aktualnym stanie prawnym równoważne traktowanie postaci elektronicznej i papierowej znajduje odzwierciedlenie w wielu przepisach Ordynacji podatkowej³⁹.

Z punktu widzenia tematyki artykułu na szczególną uwagę zasługuje wprowadzenie przez ustawodawcę w art. 9 u.d.e wymogu posiadania przez profesjonalnych pełnomocników w postępowaniu podatkowym adresu do doręczeń elektronicznych, wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego⁴⁰. Wydaje się, że wprowadzenie ustawowego wymogu posiadania adresu do doręczeń elektronicznych może skutecznie wyeliminować wątpliwości, które pojawiały się w poprzednim stanie prawnym, na tle wykładni ówczesnego art. 144 § 3 o.p. odnośnie do tego, czy brak stosownego adresu elektronicznego pełnomocnika profesjonalnego może być powodem odstępstwa od zasady doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej⁴¹. Zauważyć należy, że ranga wpisu adresu do doręczeń elektronicznych profesjonalnego pełnomocnika w postępowaniu podatkowym jest bardzo duża, z faktu tego wynikają bowiem konkretne, obligatoryjne działania po stronie podmiotów publicznych. Wpis adresu do doręczeń elektronicznych wywołuje w stosunku do podmiotu publicznego obowiązek doręczania korespondencji podmiotowi niepublicznemu przez podmiot publiczny na adres do doręczeń elektronicznych wpisany do bazy adresów

³⁹ Zob. *Druk nr 239...* Por. m.in. art. 138d § 3, art. 144b § 1 i § 2 pkt 1, art. 155 § 1, art. 159 § 1, art. 171a §§ 1 oraz 2, art. 211, art. 217 § 1 pkt 7, art. 218, art. 282b § 4 pkt 6 o.p.

⁴⁰ Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 7 lutego 2022 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o doręczeniach elektronicznych (tekst jedn. Dz.U. poz. 569).

⁴¹ Zob. m.in. M. Charkiewicz, *Pełnomocnictwo szczególne...*

elektronicznych⁴². Wprowadzenie przez ustawodawcę wymogu posiadania przez profesjonalnych pełnomocników w postępowaniu podatkowym adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych znosi obowiązek wskazywania oraz informowania o każdorazowej zmianie adresu poczty elektronicznej. Jego rolę w znacznie rozszerzonym zakresie i ze znacznie rozszerzonym umocowaniem prawnym przejmuje adres do doręczeń elektronicznych, co znajduje odzwierciedlenie w treści art. 146 § 1 i art. 146a § 1 o.p.

Dodatkowo warte zauważenia jest to, że ustawowym obowiązkiem wyznaczonego operatora jest zapewnienie profesjonalnym pełnomocnikom w postępowaniu podatkowym, korzystającym z publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, skrzynki doręczeń, która – zgodnie z art. 2 pkt 9 u.d.e. – stanowi narzędzie umożliwiające wysyłanie, odbieranie i przechowywanie danych w ramach publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, a także w ramach publicznej usługi hybrydowej. Operator wyznaczony zapewnia gwarantowaną dostępność skrzynek doręczeń, gwarantowaną pojemność skrzynek doręczeń dla podmiotów publicznych i podmiotów niepublicznych, z podziałem na korespondencję prowadzoną z podmiotami publicznymi i podmiotami niepublicznymi⁴³.

Podkreślić należy, że skrzynka doręczeń stanowi pojęcie szersze niż elektroniczna skrzynka podawcza w rozumieniu art. 3 pkt 17 ustawy z dnia 17 grudnia 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne⁴⁴. W odróżnieniu od elektronicznej skrzynki podawczej skrzynka doręczeń ma bowiem służyć zarówno wysyłaniu, jak i odbieraniu oraz przechowywaniu danych – zapewniać zatem dwustronną komunikację między podmiotami publicznymi i niepublicznymi. W związku z tym wymagane było formalne umocowanie skrzynki doręczeń podmiotu publicznego jako narzędzia służącego do transmisji danych zarówno na skrzynkę, jak i ze skrzynki⁴⁵. Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, samo posiadanie przez podmiot niepubliczny skrzynki doręczeń ma z założenia oznaczać oczekiwanie przez jej posiadacza realizacji doręczeń elektronicznych zamiast papierowych od wszystkich podmiotów publicznych, już bez potrzeby dodatkowego

⁴² Zob. *Druk nr 239...*

⁴³ K. Czaplicki, K. Światała, *Art. 38*.

⁴⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2070.

⁴⁵ Zob. *Druk nr 239...*

wnoszenia o zastosowanie takiego sposobu doręczania do każdego z tych podmiotów z osobna, a więc wprowadzać domniemanie cyfrowości takiego podmiotu⁴⁶.

5. PODSUMOWANIE

Problematyka doręczeń przez organy podatkowe profesjonalnym pełnomocnikom pism procesowych przy użyciu środków komunikacji elektronicznej jest ważnym zagadnieniem współczesnej procedury administracyjnej. Ten sposób doręczeń uregulowany został w Ordynacji podatkowej już 16 sierpnia 2006 r.⁴⁷ Z kolei od 11 maja 2014 r. doręczenia elektroniczne stały się dominującą i obligatoryjną formą komunikacji w ustawowo określonych sytuacjach⁴⁸. Wydawać by się mogło, że wpływ kilku lat od tej istotnej zmiany ogólnego prawa podatkowego był wystarczający do wykształcenia jednolitej linii orzeczniczej w sądach administracyjnych. Tak jednak się nie stało, czego dowodem są ostatnie uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 7 marca 2022 r. (sygn. akt I FPS 4/21) oraz z dnia 25 kwietnia 2022 r. (sygn. akt II FPS 1/22).

Jak pokazują przeprowadzone badania, stosowanie przez organy podatkowe przepisów wprowadzających wyjątki od zasady doręczania profesjonalnym pełnomocnikom pism procesowych przy użyciu środków komunikacji elektronicznej wciąż sprawia wiele trudności. Ewentualne błędy w tym zakresie mogą w określonych stanach faktycznych powodować daleko idące konsekwencje prawne. Egzystencja prawna decyzji administracyjnej zaczyna się w momencie doręczenia, a jeśli ono nie nastąpiło, aktu w obrocie prawnym po prostu nie ma⁴⁹.

Zmiany wprowadzone do Ordynacji podatkowej, które weszły w życie z dniem 5 października 2021 r., należy ocenić pozytywnie. W nowym stanie prawnym ustawodawca, określając przesłanki uzasadniające możliwość

⁴⁶ Ibidem.

⁴⁷ Zob. art. 144a dodany przez art. 1 pkt 65 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199), zmieniającej Ordynację podatkową z dniem 16 sierpnia 2006 r.

⁴⁸ Zob. art. 3 pkt 13a ustawy z dnia 10 stycznia 2014 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r., poz. 346 ze zm.).

⁴⁹ G. Łaszczycza, A. Matan, *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, LEX/el. 1998 – uwagi wstępne.

doręczenia pism w inny sposób niż na adres do doręczeń elektronicznych, w art. 144 § 1b o.p. nie posługuje się już pojęciem „wystąpienie problemów technicznych”. Usunięcie tego sformułowania, które w judykaturze oraz literaturze przedmiotu powodowało istotne rozbieżności interpretacyjne, w ocenie autora jest trafne. Obecnie w przywołanym art. 144 § 1b o.p. wskazuje się zwięźle, że: „W przypadku braku możliwości doręczenia w sposób, o którym mowa w § 1a, organ podatkowy doręcza pisma za pokwitowaniem przez:

- 1) operatora wyznaczonego w ramach publicznej usługi hybrydowej, o której mowa w art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, albo
- 2) pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów”.

Na aprobatę zasługuje wprowadzenie przez ustawodawcę nowych ustandaryzowanych usług publicznych rejestrowanego doręczenia elektronicznego, które w sposób zasadniczy zmieniają dotychczasowe reguły doręczenia pism drogą elektroniczną profesjonalnym pełnomocnikiem⁵⁰. Warto zauważyć, że publiczna usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego wystawia dowód otrzymania automatycznie po otrzymaniu dokumentu elektronicznego przez podmiot publiczny, nie ma zatem konieczności realizacji dodatkowych działań ze strony organu, mających na celu dodatkowe potwierdzanie otrzymania korespondencji. Zgodnie z nową konstrukcją doręczenia pism termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało wysłane na adres skrzynki doręczeń organu, a nadawca dostał dowód otrzymania⁵¹.

⁵⁰ Zob. przepisy rozdziału 4 ustawy o doręczeniach elektronicznych – „Świadczenie usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego i publicznej usługi hybrydowej”. Ustawa ta wdraża dyrektywę 2015/1535 Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 9 września 2015 r. ustanawiającą procedurę udzielania informacji w dziedzinie przepisów technicznych oraz zasad dotyczących usług społeczeństwa informacyjnego (Dz.Urz. UE L 241 z dnia 17 września 2015, s. 1). Zob. art. 3 pkt 36 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/WE (Dz.Urz. UE L 257 z dnia 28 sierpnia 2014, s. 73).

⁵¹ Por. art. 12 § 6 pkt 1 i art. 14d o.p. Analogicznie za datę wszczęcia postępowania na żądanie strony wniesione drogą elektroniczną przyjmuje się dzień wystawienia dowodu otrzymania – por. art. 165 § 3b o.p.

Wydaje się, że nałożony na profesjonalnych pełnomocników obowiązek posiadania adresu do doręczeń elektronicznych w bazie adresów elektronicznych znacznie ułatwi ustalenie właściwego adresu do doręczeń dla organów podatkowych. Obowiązek ten z jednej strony usprawni zarządzanie dokumentacją w sprawie, a z drugiej może przyczynić się do wyeliminowania wątpliwości dotyczących ewentualnego zastosowania przez organ podatkowy art. 144 § 1b o.p. Wymóg posiadania przez osoby wykonujące zawody prawnicze adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do Bazy Adresów Elektronicznych nie stanowi co do zasady nadmiernego utrudnienia. Wszystkie wprowadzone do Ordynacji podatkowej zmiany mogą w sposób istotny ograniczyć możliwość zastosowania przez organ podatkowy odstępstw od reguły określonej w art. 144 § 5 o.p. W konsekwencji przywołana nowelizacja Ordynacji podatkowej może przyczynić się do przyspieszenia postępowania oraz wyeliminowania przypadków celowego unikania odbioru pism także przez strony reprezentowane przez profesjonalnych pełnomocników.

Oprócz zmian legislacyjnych równie ważne są odpowiednie zmiany w systemach elektronicznych obsługujących komunikację elektroniczną pomiędzy stronami postępowania. Dlatego ważne jest ciągłe usprawnianie systemu teleinformatycznego, tak aby był on odporny na awarie i właściwie zabezpieczony. W takiej sytuacji zastosowanie przez organ podatkowy art. 144 § 1b o.p. będzie dotyczyć sytuacji wyjątkowych. Przedmiotowa kwestia – z punktu widzenia podstawowych praw procesowych jednostki – ma istotne znaczenie. Pamiętać bowiem należy, że przepisy o doręczeniach pełnią funkcję gwarancyjną, co oznacza, że doręczenie jest skuteczne zasadniczo tylko wtedy, gdy zostało dokonane zgodnie z przepisami prawa. Strona postępowania reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika nie może być narażona na negatywne konsekwencje, w szczególności mające swe źródło w innym sposobie doręczania pism, niż wynika to z przepisów prawa.

BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., Dauter B., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Charkiewicz M., *Pełnomocnictwo szczególne w sprawie podatkowej – stan obecny i kierunki zmian*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 2.
- Czaplicki K., Świtała K., Art. 38, [w:] *Doręczenia elektroniczne. Komentarz*, red. M. Wilbrandt-Gotowicz, LEX/el. 2021.
- Doręczenia elektroniczne. Komentarz*, red. M. Wilbrandt-Gotowicz, LEX/el. 2021.

- Druk nr 239. Rządowy projekt ustawy o doręczeniach elektronicznych, Sejm IX Kadencji, b.d., <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=239> (dostęp: 12.09.2022).
- ETSI EN 319 102-1 V1.1.1 (2016-05), 2016, https://www.etsi.org/deliver/etsi_en/319100_319199/31910201/01.01.01_60/en_31910201v010101p.pdf (dostęp: 12.09.2022).
- Kalinowski M., Masternak M., *Doręczenia w postępowaniu podatkowym po nowelizacji ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 4.
- Kunicki I., *Skutki proceduralne awarii systemu teleinformatycznego obsługującego postępowanie cywilne*, „Przegląd Prawa Egzekucyjnego” 2018, nr 4.
- Łaszczycza G., Matan A., *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, LEX/el. 1998.
- Łuczak-Noworolnik L., *Glosa do wyroku NSA z dnia 22 marca 2017 r., I GSK 166/17*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2017, nr 6.
- Ministerstwo Cyfryzacji, *Standard publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego świadczonej przez operatora wyznaczonego i kwalifikowanych dostawców usług*, Warszawa 2021, <https://mc.bip.gov.pl/ogloszenia/standard-publicznej-uslugi-rejestrowanego-doreczenia-elektronicznego-swiadczonej-przez-operatora-wyznaczonego-i-kwalifikowanych-dostawcow-uslug.html> (dostęp: 12.09.2022).
- Nowak I., *Skutki pominięcia pełnomocnika w sprawie podatkowej*, [w:] *Przemiany prawa publicznego i prywatnego na początku XXI wieku*, red. R. Frey, Kielce 2012.
- Pietrasz P., *Art. 145*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.
- Pietrasz P., *Zasady doręczania e-pism w postępowaniu podatkowym obowiązujące od 1 stycznia 2016 r.*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 6.
- Sibiga G., „Odwrócona cyfryzacja” w postępowaniu administracyjnym po nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z 16.04.2020 r., „Monitor Prawniczy” 2020, nr 2.
- Szałkiewicz M., *Adres elektroniczny jako element pełnomocnictwa złożonego przez profesjonalnego pełnomocnika. Glosa do wyroku NSA z dnia 22 marca 2017 r., I GSK 166/17*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 7.

EXCEPTIONS TO THE PRINCIPLE OF DELIVERY BY TAX AUTHORITIES TO PROFESSIONAL ATTORNEYS OF PROCEDURAL DOCUMENTS USING ELECTRONIC MEANS OF COMMUNICATION

Summary. The aim of this article is to analyse the statutory premises justifying the tax authorities' departure from the rule of delivering procedural writs to professional attorneys by means of electronic communication in accordance with Article 144 § 3 of the Tax Ordinance in the wording in force until 5 October 2021 and to assess the legislative changes introduced by the Act of 18 November 2020 on electronic delivery (Journal of Laws of 2020, item 2320) in this respect. Based on the jurisprudence of administrative courts to date, the author makes a comprehensive assessment of the new legal regulations.

Keywords: service of letters, professional representatives, tax proceedings, electronic delivery, amendment to the Tax Ordinance