

Received: 20.09.2020
Accepted: 22.10.2020
Published: 30.12.2020

Roczniki Administracji i Prawa
Annals of The Administration and Law
2020, XX, z. 4: s. 165-180
ISSN: 1644-9126
DOI: 10.5604/01.3001.0014.8432
<https://rocznikiadministracjiiprawa.publisherspanel.com>

Patrycja Piasecka^{*}
Nr ORCID: 0000-0002-1101-1253

ZAWIESZENIE BIEGU TERMINU PRZEDAWNIEŃ
ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO W POSTĘPOWANIU
Z UDZIAŁEM PEŁNOMOCNIKA PODATNIKA
– UCHWAŁA NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
Z DNIA 18 MARCA 2019 ROKU, SYGN. AKT I FPS 3/18

SUSPENSION OF THE LIMITATION PERIOD FOR
A TAX LIABILITY IN PROCEEDINGS WITH
THE PARTICIPATION OF THE TAXPAYER'S REPRESENTATIVE – RESOLUTION OF THE SUPREME
ADMINISTRATIVE COURT OF MARCH 18, 2019,
FILE REF. ACT I FPS 3/18

Streszczenie: Rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych wokół zagadnienia skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sprawie, w której podatnik jest reprezentowany przez pełnomocnika, doprowadziły do podjęcia przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwały w sprawie o sygn. akt I FPS 3/18. W uchwale tej przesądzono o roli pełnomocnika ustanowionego przez stronę w postępowaniu przed organem podatkowym, stwierdzając, że pominięcie pełnomocnika w czynnościach postępowania wywołuje takie same skutki jak pominięcie strony, stąd doręczenie stronie zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez uwzględnienia pełnomocnika jest bezskuteczne. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego prowadzi do urzeczywistnienia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym wyrażającej się w uprawnieniu do ustanowienia pełnomocnika we wszystkich

^{*} mgr; Instytut Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk. Źródła finansowania publikacji: środki własne autorki; e-mail: patrycja.rafinska@gmail.com

czynnościach postępowania, które nie wymagają jej osobistego udziału, w tym do odbierania zawiadomień wystosowanych do strony w trybie art. 70c o.p., i to nawet wówczas, jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony. Poza tym przedstawione do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne jako odnoszące się do problematyki terminu przedawnienia ma niezwykle istotne znaczenie dla działań podejmowanych przez organy podatkowe. Nieocenioną rolę odgrywa również dla praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych, a przede wszystkim dla umocnienia zagwarantowanych podatnikowi możliwości skutecznego powołania się na przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Słowa kluczowe: postępowanie podatkowe, pełnomocnictwo, ordynacja podatkowa, pełnomocnik, przedawnienie

Summary: Discrepancies in the jurisprudence of the Supreme Administrative Court and Voivodship Administrative Courts concerning the issue of the effectiveness of suspension of the limitation period for a tax liability in a case in which the taxpayer is represented by an attorney, led to a panel of seven judges of the Supreme Administrative Court adopting a resolution in the case no act I FPS 3/18. This resolution was a foregone conclusion on the role of the representative appointed by the party in the proceedings before the tax authority, stating that the omission of the representative in the proceedings has the same effects as the omission of the party, hence the delivery of the notice to the party about the suspension of the limitation period for the tax liability without taking into account the representative is ineffective. The position of the Supreme Administrative Court leads to the implementation of the principle of active participation of a party in tax proceedings, expressed in the right to appoint a representative in all activities of the proceedings that do not require their personal participation, including, of course, receiving notices sent to a party pursuant to Art. 70c the Tax Ordinance even if the notification is made by the tax authority, before which no proceedings with the participation of the party's representative are pending. In addition, the legal issue presented for resolution as relating to the issue of the limitation period is extremely important for the actions taken by tax authorities. It also plays an invaluable role for the jurisprudence of administrative courts and, above all, for strengthening the taxpayer's ability to effectively invoke the statute of limitations on tax liabilities.

Keywords: tax proceedings, power of attorney, tax ordinance, attorney, statute of limitations

UWAGI WPROWADZAJĄCE

W orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w piśmiennictwie¹ pojawił się istotny problem związany z doręczeniem wystosowanych na podstawie art. 70c o.p. zawiadomień o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem przeciwko podatnikowi postępowania karnoskarbowego w sytuacji, kiedy podatnik skutecznie

¹ J. Brolik, *Wykonywanie nieostatecznych decyzji podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 5, s. 42-49.

ustanowił pełnomocnika. Wątpliwości dotyczyły tego, czy zawiadomienie takie powinno być doręczone stronie, czy też jej pełnomocnikowi, oraz tego, czy gdy nie zachodzi tożsamość podmiotowa pomiędzy organem, który dokonuje zawiadomienia przewidzianego w art. 70c o.p., a organem, który prowadzi postępowanie, to pełnomocnik strony powinien zostać zawiadomiony przez ten organ podatkowy, mimo że nie toczy się przed nim żadne postępowanie z jego udziałem.

W związku z tym że orzecznictwo nie było jednolite, sądy administracyjne niejednokrotnie uznawały, że zawiadomienie, o którym mowa w art. 70c o.p., ze względu na jego materialnoprawny charakter zasadnie zostaje doręczone podatnikowi, a nie jego pełnomocnikowi. Stanowisko uzasadniano twierdzeniem, że poinformowanie podatnika o prowadzonym w jego sprawie postępowaniu karnym skarbowym powoduje, że okoliczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie będzie wykraczała przeciwko przepisom Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Tym samym sądy administracyjne wskazywały, że działanie organu podatkowego, polegające na przesłaniu zawiadomienia bezpośrednio podatnikowi, a nie jego pełnomocnikowi, skutecznie zawiesza bieg terminu przedawnienia. Skutkowało to w przeważającej mierze oddalaniem skarg administracyjnych podatników opierających się na zarzucie dotyczącym przedawnienia zobowiązań podatkowych ze względu na niedostarczenie zawiadomienia pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym.

Zagadnienie skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sprawie, w której podatnik jest reprezentowany przez pełnomocnika, a mimo to zawiadomienie, o którym mowa w art. 70c o.p., zostało doręczone bezpośrednio stronie, zostało rozstrzygnięte w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 marca 2019 roku, sygn. akt I FPS 3/18.

Niniejsze opracowanie ma na celu omówienie wpływu uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego na sytuację prawną podatników, którzy zostali zawiadomieni o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia ze względu na toczące się postępowanie karnoskarbowe bezpośrednim doręczeniem, z pominięciem wyznaczonego przez nich pełnomocnika.

WSZCZĘCIE POSTĘPOWANIA KARNOSKARBOWEGO A ZAWIESZENIE BIEGU TERMINU PRZEDAWNINIENIA

Przedawnienie zobowiązań podatkowych oznacza, że po upływie określonego czasu stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem i wierzycielem podatkowym przestaje istnieć z mocy prawa, a zobowiązanie podatkowe zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 o.p. wygasa bez konieczności wydawania decyzji. Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego zgodnie z art. 70 § 1 o.p. następuje z upływem 5 lat, licząc od pierwszego dnia roku kalendarzowego następującego po roku, w którym

upłynął termin płatności podatku. Termin przedawnienia ma charakter materialno-prawny, co oznacza, że nie znajduje do niego zastosowania instytucja przywrócenia terminu. Poza tym termin ten nie może być ani odroczony przez organ podatkowy, ani też przedłużony przez Ministra Finansów.

Termin przedawnienia może nie rozpocząć swojego biegu, może zostać przerwany lub zawieszony. Przerwanie biegu terminu przedawnienia oznacza, że po zaistnieniu przesłanki przerywającej bieg tego terminu biegnie on na nowo od dnia ściśle określonego w ustawie, bez względu na to, jaki okres upłynął do momentu przerwania jego biegu². Z kolei zawieszenie biegu terminu przedawnienia oznacza, że termin ten przez okres zawieszenia nie biegnie, a na jego poczet zalicza się okres, jaki upłynął do chwili zawieszenia jego biegu, przez co ulega on wydłużeniu³. Identyfikacyjny skutek wywołuje nierozpoczęcie biegu terminu przedawnienia z powodu wystąpienia określonych w przepisach art. 70 o.p. okoliczności.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje m.in. z uwagi na wystąpienie okoliczności, o których mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., tj. z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania, z którego niezapłacenia wynika uszczuplenie podatku, będące przedmiotem wszczętego postępowania karnoskarbowego lub sądownoadministracyjnego⁴.

Warunkiem przedmiotowo istotnym z punktu widzenia skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest zatem zawiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe⁵. Zawiadomienie to musi jednak dotyczyć wszczęcia postępowania w fazie *ad personam*⁶. Gdy postępowanie toczy się w sprawie (faza *in rem*), wówczas podatnik nie musi być nawet zawiadomiony o jego wszczęciu⁷. Poza tym dla wywołania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia postępowanie karnoskarbowe musi pozostawać w związku z dochodzonym zobowiązaniem podatkowym i obejmować swoim zakresem działanie lub zaniechanie podatnika. To działanie lub zaniechanie musi jednak wiązać się z niewykonaniem konkretnego zobowiązania

² L. Etel [w:] R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2017, s. 594.

³ J. Rudowski [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, art. 70.

⁴ M. Rusinek [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz do zmian wprowadzonych ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, Sopot 2002, art. 70.

⁵ J. Rudowski [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa...*

⁶ M. Charkiewicz, P. Daszczyk, *Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 1.

⁷ B. Brzeziński, *Glosa do postanowienia NSA z 5.04.2011 r.*, I FSK 525/10, Lex 811878.

podatkowego, które podlegałyby przedawnieniu. Bez znaczenia dla skuteczności zawieszenia terminu przedawnienia pozostaje natomiast to, czy i kiedy przedstawiono zarzuty osobie podejrzanej (podatnikowi)⁸, a także w jaki sposób zakończono postępowanie⁹.

Zobowiązanie organu podatkowego do zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w związku z zaistnieniem przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., wynika również z art. 70c o.p. Zgodnie z art. 70c o.p. organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Realizacja dyspozycji z art. 70c o.p. „konsumuje” wymóg zawiadomienia z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Nie zwalnia to jednak organu podatkowego z obowiązku poinformowania podatnika o wszczęciu postępowania karnego skarbowego. Dzieje się tak, bowiem dla wywołania skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wobec podatnika muszą zostać spełnione dwa obowiązki informacyjne. Pierwszym z nich jest zawiadomienie o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe wiążące się z niewykonaniem tego zobowiązania. Drugim jest natomiast zawiadomienie dokonane w trybie art. 70c o.p. przed upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p., informujące podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.¹⁰

Zestawienie treści art. 70 § 6 pkt 1 o.p. oraz art. 70c o.p. prowadzi do wniosku, że dla wywołania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe kluczowe znaczenie ma prawidłowe zawiadomienie, o którym mowa w art. 70c o.p.¹¹ O prawidłowości zawiadomienia z art. 70c o.p., w szczególności w zakresie dotyczącym właściwego określenia adresata tego zawiadomienia, będzie mowa w dalszej części opracowania.

⁸ J. Rudowski [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa...*

⁹ Zob. wyrok NSA z 23.06.2017 r., I FSK 329/17, Lex 2322988.

¹⁰ Zob. postanowienie NSA z 8.03.2018 r., I FSK 657/16, Lex 2474887.

¹¹ Zob. uchwała NSA (7) z 18.03.2019 r., I FPS 3/18, Lex 2633666.

PRAWO STRONY DO USTANOWIENIA PEŁNOMOCNIKA

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, będąca konsekwencją władztwa administracyjnego, czyli dominującej roli organu podatkowego w postępowaniu podatkowym, wyraża się nie tylko w osobistym działaniu strony, ale także w uprawnieniu do ustanowienia pełnomocnika w każdej sytuacji, gdy charakter czynności nie wymaga jej osobistego działania. Działanie przez pełnomocnika co do zasady ma charakter fakultatywny, co oznacza, że zależy od woli strony stanowiącej wyraz zaufania do jej pełnomocnika. Wyjątkowo przepisy prawa podatkowego nakładają na stronę obowiązek ustanowienia w kraju pełnomocnika do spraw doręczeń¹².

Ustanowienie pełnomocnika zgodnie z art. 138a § 2 o.p. może polegać na udzieleniu pełnomocnictwa ogólnego do reprezentowania strony we wszystkich kategoriach spraw podatkowych – szczególnego umocowującego do działania w konkretnej sprawie, jak i pełnomocnictwa do doręczeń. Podstawą wyróżnienia wskazanych rodzajów pełnomocnictw jest zakres umocowania pełnomocnika do działania w imieniu strony postępowania, który to zakres w odniesieniu do pełnomocnictwa ogólnego reguluje art. 138d § 1 o.p., w stosunku do pełnomocnictwa szczególnego art. 138e § 1 o.p., a do pełnomocnictwa do doręczeń art. 138f § 1 o.p.

Pełnomocnictwo ogólne, zgodnie z art. 138d § 1 o.p., upoważnia do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych. Zakres umocowania wynikający z tego rodzaju pełnomocnictwa jest bardzo szeroki, uprawniając nie tylko do działania w sprawach podatkowych, tj. sprawach z zakresu prawa podatkowego, lecz również we wszelkich innych sprawach, które należą do właściwości organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej. Umocowanie to obejmuje również działanie we wszystkich jurysdykcyjnych postępowaniach podatkowych, których przedmiotem będą sprawy podatków, a także wszelkie należności publicznoprawne inne niż podatki, na które na mocy art. 2 § 1 o.p. rozciągnięto stosowanie tej ustawy¹³. Jednak dopóki do akt konkretnej sprawy nie zostanie złożone pełnomocnictwo, dopóty nie można mówić o skutecznym umocowaniu zastępcy procesowego¹⁴.

Pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej należącej do właściwości organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. Może być ono udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego, lub zgłoszone ustnie do protokołu. Ten rodzaj pełnomocnictwa umocowuje

¹² M. Skowrońska, *Kilka uwag na temat obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń*, „Rocznik Administracji Publicznej” 2015 (1), s. 66-67.

¹³ B. Brzeziński, W. Morawski, *Nowelizacja ordynacji podatkowej. Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 10 września 2015 r. Pełnomocnictwo w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2016, s. 587.

¹⁴ Zob. wyrok WSA z 25.03.2014 r., I SA/Bd 22/14, Lex 1457137.

pełnomocnika do działania w konkretnej, zindywidualizowanej sprawie podatkowej, wymagając jednocześnie każdorazowo złożenia dokumentu pełnomocnictwa do akt sprawy podatkowej. Zarówno ustanowienie, jak i zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie wywiera skutek od dnia zawiadomienia organu podatkowego. Pełnomocnictwo szczególne wywiera skutek prawny w dniu wpływu pełnomocnictwa do siedziby organu, nie zaś od nadania w placówce pocztowej czy tym bardziej samego sporządzenia dokumentu¹⁵. W przeciwieństwie do fakultatywnego charakteru pełnomocnictwa ogólnego i szczególnego, stanowiących wyraz zaufania strony do jej pełnomocnika, pełnomocnictwo do doręczeń ma charakter obligatoryjny. Przepis art. 138f § 1 o.p. stanowi, że w przypadku nieustanowienia pełnomocnika ogólnego lub szczególnego strona jest zobligowana do ustanowienia w kraju pełnomocnika do doręczeń, jeżeli zmienia adres zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej albo jeżeli nie ma miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej i składa w kraju wniosek o wszczęcie postępowania, lub w kraju doręczono jej postanowienie o wszczęciu postępowania. Pełnomocnictwo do doręczeń ma zastosowanie w sytuacji, gdy strona postępowania podatkowego mogłaby przez wyjazd za granicę uniemożliwić doręczanie jej pism, zwłaszcza decyzji podatkowych, co w rezultacie mogłoby doprowadzić do przedawniania zobowiązań podatkowych. Instytucja pełnomocnika do doręczeń służy więc realizacji zasady szybkości i prostoty postępowania podatkowego. Wyjątkowo przepisów o obowiązku ustanawiania pełnomocnika do doręczeń nie stosuje się w sytuacji, gdy doręczenie następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Niedopełnienie obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń zgodnie z art. 138f § 3 o.p. skutkuje przyjęciem fikcji prawnej doręczenia pisma pod dotychczasowym adresem w kraju. Pod pojęciem dotychczasowego adresu w kraju należy rozumieć ostatni znany organowi adres zamieszkania lub zwykłego pobytu strony w kraju. Nie dotyczy to jednak osób, które nie mają i nigdy nie miały miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej i które złożyły w kraju wniosek o wszczęcie postępowania lub którym w kraju doręczono postanowienie o wszczęciu postępowania. W odniesieniu do tych osób trudno jest mówić o uznaniu pisma za doręczone pod dotychczasowym adresem w kraju, dlatego zdaniem niektórych autorów, z czym należy się zgodzić, w takim przypadku nie znajduje zastosowania art. 138f § 3 o.p.¹⁶

Ramy czasowe skuteczności pełnomocnictwa ogólnego, szczególnego, do doręczeń wynikają wprost z przepisów Ordynacji podatkowej. Wypowiedzenie pełno-

¹⁵ M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 631.

¹⁶ M. Kalinowski, M. Masternak, *Pełnomocnictwo w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym*, [w:] B. Brzeziński, M. Morawski, *Nowelizacja Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2016, s. 164.

mocnictwa szczególnego oraz do doręczeń wywiera skutek od dnia zawiadomienia organu podatkowego, a pełnomocnictwa ogólnego od dnia zamieszczenia informacji w bazie danych, tzw. Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych. Dniem zawiadomienia organu o wypowiedzeniu pełnomocnictwa szczególnego jest dzień, w którym do organu wpłynął lub został złożony dokument dotyczący pełnomocnictwa, a w przypadku pełnomocnictwa zgłoszonego ustnie do protokołu, dzień sporządzenia i podpisania protokołu z przyjęcia oświadczenia o jego wypowiedzeniu. W odniesieniu do pełnomocnictw ogólnych składanych w formie dokumentu elektronicznego, co jest zasadą, można założyć, że zgłoszeniu tego pełnomocnictwa będzie towarzyszyć automatyczne umieszczenie informacji o tym pełnomocnictwie w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych. Gdy pełnomocnictwo zostało wypowiedziane przez profesjonalnego pełnomocnika, tj. adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego, to w świetle art. 138i § 3 o.p. jest on obowiązany działać za stronę jeszcze przez dwa tygodnie od wypowiedzenia, chyba że mocodawca zwolni go z tego obowiązku. Dwutygodniowy termin należy liczyć od dnia, w którym doszło do skutecznego zawiadomienia organu o wypowiedzeniu pełnomocnictwa¹⁷.

Niezależnie od rodzaju pełnomocnictwa pełnomocnikiem strony, zgodnie z art. 138b § 1 o.p., może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Zdolność do czynności prawnych osoby fizycznej, zgodnie z art. 138o o.p., ustalana jest w oparciu o przepisy prawa cywilnego. Pełną zdolność do czynności prawnych, zgodnie z art. 11 k.c., nabywa się z chwilą uzyskania pełnoletności. Z kolei art. 12 k.c. stanowi, że nie mają zdolności do czynności prawnych osoby, które nie ukończyły lat trzynastu oraz osoby ubezwłasnowolnione całkowicie. Pełnomocnikiem strony w postępowaniu podatkowym nie mogą być osoby fizyczne całkowicie pozbawione zdolności do czynności prawnych, osoby fizyczne posiadające ograniczoną zdolność do czynności prawnych, jak i osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, ponieważ są to podmioty niebędące osobami fizycznymi. Spełnienie przez pełnomocnika warunku posiadania pełnej zdolności do czynności prawnych powinno być oceniane na chwilę podejmowania przez pełnomocnika czynności w sprawie.

Bez znaczenia dla skutecznego ustanawiania pełnomocnika pozostaje jego obywatelstwo, wykształcenie czy wykonywany zawód. Pełnomocnik strony w postępowaniu podatkowym nie musi legitymować się specjalnymi wiadomościami lub kwalifikacjami. Pomiędzy mocodawcą a pełnomocnikiem nie muszą również zachodzić powiązania rodzinne czy też prawne¹⁸. Jednakże osoby posiadające pełną zdolność do czynności prawnych, lecz nieposiadające fachowego przygotowania mogą występować tylko w postępowaniu instancyjnym. Nie mogą one zastępować strony przed sądami administracyjnymi. Ograniczenie to nie ma zastosowania do pełnomocników profesjonalnych.

¹⁷ Zob. wyrok WSA z 25.01.2011r., I SA/Kr 1786/10, Lex 952293.

¹⁸ P. Pietrasz [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 817.

Udzielenie pełnomocnictwa daje pełnomocnikowi uprawnienie do działania w imieniu mocodawcy, a czynność dokonana przez pełnomocnika wywołuje dla reprezentowanego stan związania polegający na tym, że nie może on zapobiec powstaniu w swojej sferze prawnej skutków tej czynności. Niemniej jednak skorzystanie przez stronę z prawa do działania przez pełnomocnika nie pozbawia jej możliwości osobistego działania w sprawie, w tym udziału w czynnościach procesowych. Strona jako mocodawca stawający jednocześnie z pełnomocnikiem może niezwłocznie protestować lub odwoływać oświadczenia pełnomocnika. Taki sposób uregulowania problematyki prawa strony do działania przez pełnomocnika jawi się jako jedno z ważniejszych uprawnień przysługujących stronie w trakcie postępowania podatkowego, a instytucja pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym, stanowiąc wyraz ochrony procesowej majątkowych interesów podatnika, ma zapewnić stronie możliwość należytego reprezentowania swoich interesów w trakcie postępowania podatkowego¹⁹.

ADRESAT ZAWIADOMIENIA O ZAWIESZENIU BIEGU TERMINU PRZEDAWNINIENIA

Zasadą jest, że pisma w postępowaniu podatkowym doręcza się stronie tego postępowania. Jednak w sytuacji, o której mowa w art. 145 § 1 i § 2 o.p. pisma doręcza się działającemu przez stronę przedstawicielowi np. rodzicom, kuratorowi lub opiekunowi, kuratorowi osoby nieobecnej lub niezdolnej do czynności prawnych. Z kolei, gdy strona ustanowiła pełnomocnika, pisma doręcza się temu pełnomocnikowi²⁰ bez względu na charakter pełnomocnictwa (ogólne lub szczególne)²¹.

W przypadku profesjonalnego pełnomocnika, tj. adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego, zgodnie z art. 138c § 1 o.p. w zw. z art. 144 § 5 o.p. i art. 152a o.p., poza adresem do doręczeń w kraju należy wskazać adres elektroniczny, przez który należy rozumieć jakikolwiek wskazany przez pełnomocnika adres elektroniczny. Nie musi to być adres konta na platformie ePUAP, gdyż profesjonalny pełnomocnik nie został przez ustawodawcę zobowiązany do posiadania takiego adresu²². Niewskazanie adresu elektronicznego to problem techniczny w rozumieniu art. 144 § 3 o.p., i nie może być zaliczony do braków podlegających usunięciu w trybie art. 169 § 1 o.p., więc doręczenie następuje w sposób tradycyjny, np. za pośrednictwem operatora pocztowego²³.

Na gruncie regulacji z art. 70c o.p. powstał spór, kogo organ podatkowy, właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się

¹⁹ M. Charkiewicz, J. Siemieniako, *Pełnomocnik w Ordynacji podatkowej – wybrane problemy*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 7, s. 21.

²⁰ P. Pietrasz [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Gdańsk 2020, art. 145.

²¹ L. Etel, *Ordynacja podatkowa...*

²² Zob. wyrok NSA z 18.05.2017 r., II FSK 455/17, Lex 2338694.

²³ Zob. wyrok NSA z 22.03.2017 r., I GSK 166/17, Lex 2273648.

podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, powinien zawiadamiać o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. – samego podatnika czy też ustanowionego w sprawie pełnomocnika.

Dotychczasowe orzecznictwo było podzielone. Część sądów administracyjnych uznawała, iż powiadomienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia nie jest pismem w toku postępowania podatkowego, przez co doręczenie informacji o wszczęciu postępowania karnego skarbowego samemu podatnikowi z pominięciem pełnomocnika zawiesza termin przedawnienia podatkowego²⁴. W orzecznictwie sądowym występowała także odmienna linia orzecznicza. Niektóre wojewódzkie sądy administracyjne stały na stanowisku, iż zgodnie z art. 145 § 2 o.p. wszelkie pisma związane ze sprawą podatkową powinny być doręczane przede wszystkim pełnomocnikowi podatnika, zaś doręczenie pisma informującego o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia podatkowego podatnikowi z pominięciem pełnomocnika nie wywołuje skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia²⁵.

Rozbieżności te wymagały ujednoczenia. Stało się tak za sprawą uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 marca 2019 roku, sygn. akt I FPS 3/18. Dla pełnej analizy zagadnienia skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sprawie, w której strona skutecznie ustanowiła pełnomocnika, Naczelny Sąd Administracyjny wyróżnił dwa stany faktyczne. Pierwszym z nich jest sytuacja, gdy zachodzi tożsamość pomiędzy organem właściwym do dokonania zawiadomienia przewidzianego w art. 70c o.p. i organem prowadzącym postępowanie. Drugi ma natomiast miejsce, gdy wspomniana tożsamość podmiotowa nie zachodzi.

Gdy ten sam organ podatkowy zobowiązany jest do dokonania zawiadomienia i jednocześnie prowadzi postępowanie, to doręczenie tego zawiadomienia, zgodnie z art. 70c o.p., musi być dokonane do rąk ustanowionego pełnomocnika. Przepisy Ordynacji podatkowej regulują sposób komunikowania się organu prowadzącego postępowanie podatkowe ze stroną oraz innymi podmiotami tego postępowania. Stąd, gdy strona ma ustanowionego pełnomocnika, obowiązkiem organu będzie dokonanie doręczenia temu pełnomocnikowi. Obowiązek ten rozciąga się także na zawiadomienie przewidziane w art. 70c o.p. Nie sposób bowiem zaakceptować sytuacji, że to jedno pismo, doręczane przez ten sam organ podatkowy, prowadzący postępowanie, podlega w zakresie doręczania odrębnemu reżimowi. Takie umiejscowienie normy prawnej o charakterze procesowym jest konsekwencją tego, że przepis ten jest ściśle związany z przepisami prawa materialnego, regulującymi przedawnienie zobowiązań podatkowych.

²⁴ Zob. wyrok WSA z 26.04.2018 r., I SA/Łd 1120/17, Lex 2497021; wyrok WSA z 10.04.2018 r., I SA/Gd 1706/17, Lex 2474768.

²⁵ Zob. wyrok WSA z 12.03.2018 r., I SA/Sz 1062/17, Lex 2464141; wyrok WSA z 10.04.2018 r., I SA/Kr 26/18, Lex 2487480.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że wątpliwości występują w sytuacji, gdy nie zachodzi tożsamość podmiotowa pomiędzy organem, który dokonuje zawiadomienia przewidzianego w art. 70c o.p., a organem, który prowadzi postępowanie. W tym zakresie rozróżniono stan prawny obowiązujący od 1 lipca 2016 r. oraz stan prawny pomiędzy 15 października 2013 r. a 1 lipca 2016 r.

W pierwszym przypadku, w związku z wejściem w życie regulacji w zakresie pełnomocnictwa ogólnego, wprowadzono art. 138d § 1 o.p., który zobowiązuje mocodawcę do zawiadamiania o udzieleniu, zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego szefa Krajowej Administracji Skarbowej, który informacje te zamieszcza w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych. Z chwilą utworzenia Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych obowiązkiem każdego organu przed dokonaniem doręczenia podatnikowi jakiegokolwiek pisma procesowego jest sprawdzenie, czy tego typu pełnomocnictwo ogólne nie zostało udzielone. W przypadku pozytywnej weryfikacji tego faktu wszelka korespondencja, kierowana do podatnika, musi być doręczana jego pełnomocnikowi ogólnemu. W takiej sytuacji nie ma zatem wątpliwości, że zawiadomienie z art. 70c o.p. należy doręczać ustanowionemu przez stronę postępowania pełnomocnikowi.

W drugiej sytuacji, czyli w stanie prawnym pomiędzy 15 października 2013 r. a 1 lipca 2016 r., należało zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego rozróżnić, czy doręczenie zawiadomienia z art. 70c o.p. nastąpiło w ramach toczącego się postępowania. Pozytywna odpowiedź na to pytanie prowadzi do konieczności dokonania analizy roli, w jakiej w tym postępowaniu występuje organ, który w trybie art. 70c o.p. dokonuje zawiadomienia.

Odnosząc się do pierwszej kwestii, wskazano, że zawiadomienie w trybie art. 70c o.p., stanowiąc pewnego rodzaju oświadczenie wiedzy organu, powinno zostać zakomunikowane podatnikowi bez względu na to, czy w stosunku do niego toczy się jakiegokolwiek postępowanie. Stąd w sytuacji, kiedy nie ma takiego postępowania, podatnika zawiadamia się bezpośrednio, z wyjątkiem sytuacji, gdy w stanie prawnym obowiązującym po 1 lipca 2016 r. podatnik udzielił pełnomocnictwa.

Jeżeli natomiast doręczenie następuje w ramach toczącego się postępowania, stanowi ono czynność procesową tego postępowania. Zatem dla ustalenia, czy zobowiązanie podatkowe, które jest przedmiotem tego postępowania, wygasło na skutek przedawnienia bądź też nadal istnieje, będzie stwierdzenie prawidłowości zawiadomienia w trybie art. 70c o.p., zarówno w aspekcie jego treści, jak i spełnienia wymogów formalnych w zakresie doręczenia. Biorąc pod uwagę to, że potwierdzenie dokonania tych czynności musi się znaleźć w aktach administracyjnych toczącej się sprawy, czynność ta jest podejmowana w ramach toczącego się postępowania.

Ustosunkowując się do drugiego zagadnienia, wskazano, że rola procesowa organu dokonującego zawiadomienia, o którym mowa w art. 70c o.p., w sytuacji, gdy nie jest organem prowadzącym postępowanie, sprowadza się do pewnego rodzaju

współdziałania przy wydawaniu decyzji i polega na wykonaniu względem podatnika obowiązku informacyjnego. Jednak z uwagi na to, że organ, o którym mowa w art. 70c o.p., nie zajmuje merytorycznego stanowiska w sprawie, kooperacja ta nie jest współdziałaniem w rozumieniu art. 209 o.p. Skutkiem tych współdziałań jest jednak wywołanie istotnych konsekwencji materialnoprawnych w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Można zatem uznać, że organ zawiadamiający występuje w tym postępowaniu w charakterze *quasi*-organu współdziałającego²⁶.

Z treści uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego wynika tym samym, że dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c o.p. zawiadomienie należy doręczyć pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym, nawet jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony.

W związku z tym, że uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego ma moc wiążącą w stosunku do sądów administracyjnych, rozstrzygnięcie to ujednocila rozbieżne dotychczas poglądy w zakresie adresata zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w sprawie, w której strona ustanowiła pełnomocnika.

SKUTEK UCHYBIENIA ORGANU PODATKOWEGO W REALIZACJI OBOWIĄZKU INFORMACYJNEGO Z ART. 70C O.P.

Status pełnomocnika, jeżeli chodzi o doręczenie, jest wyjątkowy, bowiem pełnomocnik traktowany jest tak jak strona, która działa samodzielnie. W pewnym sensie pełnomocnik jest osobą ważniejszą niż strona postępowania²⁷. Od zgłoszenia się pełnomocnika procesowego w postępowaniu podatkowym organ podatkowy, zgodnie z art. 145 § 2 o.p., ma obowiązek zawiadamiać go o wszystkich czynnościach w sprawie i wzywać do udziału w nich na równi ze stroną. Niedopełnienie przez organ podatkowy tego obowiązku prowadzi do naruszenia zasady oficjalności doręczeń oraz zasady czynnego udziału strony w postępowaniu.

Wychodząc z założenia gwarancyjnej funkcji przepisów o doręczeniach, wskazuje się, że pominięcie przez organ podatkowy pełnomocnika strony jest równoznaczne z pominięciem strony w postępowaniu²⁸. Niweczy to bowiem skutki staranności strony w dążeniu do otrzymania ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w demokratycznym państwie prawa²⁹. Strona może nie mieć świadomości, a przede wszystkim wiedzy w zakresie skutków prawnych otrzymanej informacji, stąd to właśnie pełnomocnik procesowy ma w sposób profesjonalny pilnować w toku postępowania interesów podatni-

²⁶ Zob. uchwała NSA (7)...

²⁷ H. Dzwonkowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2004, s. 417.

²⁸ Zob. wyrok NSA z 10.02.1987 r., SA/Wr 875/86, Lex 9913.

²⁹ Zob. wyrok SN z 9.09.1993 r., III ARN 45/93, Lex 9590.

ka. Z orzecznictwa sądów administracyjnych wynikało, że naruszenie art. 145 § 2 o.p., związane z pominięciem pełnomocnika w doręczaniu pism, sądy oceniają tak jak każdy przepis procesowy przez pryzmat art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a., analizując, czy naruszenie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy³⁰. W konsekwencji przyjmowano, że jeżeli wadliwe doręczenie aktu administracyjnego bezpośrednio stronie, a nie pełnomocnikowi nie wywołało finalnie braku takiego rodzaju reakcji procesowych, które mogłaby ona normalnie realizować, to naruszenie to może nie mieć istotnego wpływu na wynik sprawy plasowany wyłącznie w sferze procesowej³¹. W aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych stanowisko w tej kwestii uległo polaryzacji. Z jednej strony wskazuje się, że decyzja doręczona wadliwie, np. z naruszeniem przepisów o doręczeniach, z pominięciem niektórych stron bądź ich pełnomocników, wchodzi do obrotu, wywołuje skutki prawne i może być zaskarżona³². Z drugiej strony podnosi się, że decyzja, która wbrew art. 145 § 2 o.p. została doręczona stronie zamiast ustanowionemu pełnomocnikowi, jako nieistniejąca w obrocie prawnym, nie wywołuje żadnych skutków prawnych, wobec czego jej zaskarżenie jest niedopuszczalne³³. Stanowi ona jedynie informację dla strony o treści pisma, które powinno być zgodnie z udzielonym pełnomocnictwem doręczone pełnomocnikowi³⁴.

W uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego, ujednolicającej rozbieżności w orzecznictwie, wskazano, że chociaż doręczenie jest czynnością materialno-techniczną, regulowaną przez przepisy procesowe, to jednak wywołuje daleko idące skutki materialnoprawne. Stąd w przypadku doręczenia zawiadomienia o prawidłowej treści, które spełnia przesłanki formalne oraz przesłanki materialnoprawne co do rzeczywistego przebiegu zdarzeń przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, dochodzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Oznacza to, że uchybienia w zakresie naruszenia art. 145 § 2 o.p. nie można oceniać w charakterze wpływu na wynik sprawy. Brak prawidłowego doręczenia zawsze w sposób istotny rzutuje na wynik sprawy, co skutkuje nieziszczeniem się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Stąd uchybienie w realizacji powyższego obowiązku winno być traktowane jako brak ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia³⁵.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego będzie miała daleko idące skutki – zarówno dla postępowań już zakończonych, jak i tych będących w toku. Jak już była o tym mowa wcześniej, pominięcie pełnomocnika ma takie same skutki jak pominięcie strony, stanowiąc kwalifikowaną wadę procesową. Stąd w sytuacji, gdy

³⁰ P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa...*

³¹ Zob. wyrok NSA z 19.03.2015 r., I FSK 2160/13, Lex 1772685.

³² Zob. wyrok NSA z 12.05.2017 r., II FSK 1015/15, Lex 2373711.

³³ Zob. wyrok NSA z 26.01.2017 r., II FSK 3928/14, Lex 2226681.

³⁴ Zob. wyrok NSA z 27.04.2017 r., I FSK 1806/15, Lex 2301375.

³⁵ Zob. uchwała NSA (7)...

zostało zainicjowane odwoławcze postępowanie podatkowe, wyeliminowanie rozstrzygnięcia z obrotu prawnego może nastąpić na podstawie art. 233 o.p., skutkując uchynieniem zaskarżonej decyzji. Jeżeli natomiast postępowanie podatkowe zakończyło się wydaniem decyzji ostatecznej, to zgodnie z art. 240 § 1 pkt 4 o.p. niezapewnienie stronie nie z własnej winy udziału w postępowaniu będzie stanowiło podstawę do jego wznowienia. Ordynacja podatkowa przewiduje jednak pewne istotne ograniczenie w zakresie postępowania wznowieniowego. Wniosek o wznowienie postępowania musi zostać złożony w ciągu miesiąca od dnia powzięcia wiadomości o wydaniu decyzji. Jeśli więc decyzja została wydana wcześniej i nie została zaskarżona do sądu administracyjnego, to jej wzruszenie nie będzie już możliwe. Poza tym wznowienie postępowania nie jest możliwe po upływie terminu przedawnienia. Jednak nawet wtedy organ podatkowy zobowiązany będzie wskazać w decyzji podstawę do wznowienia postępowania.

Odmowa wznowienia postępowania podatkowego umożliwia jednak podatnikowi dochodzenie na podstawie art. 260 o.p. w zw. z art. 417 k.c. i art. 417¹ k.c. roszczenia odszkodowawczego od Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej osoby prawnej wykonującej tę władzę z mocy prawa z tytułu uszczerbku majątkowego oraz korzyści utraconych w wyniku wydania niezgodnej z prawem decyzji. Wymaga to jednak uprzedniego stwierdzenia we właściwym postępowaniu niezgodności decyzji z konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą. Stwierdzenie takiej niezgodności następuje w formie orzeczenia sądu administracyjnego zapadłego w wyniku wniesienia skargi na decyzję (art. 145 p.p.s.a.) lub rozstrzygnięcia wydanego w wyniku wznowienia postępowania (art. 240 o.p.) bądź postępowania o stwierdzenie nieważności decyzji (art. 247 o.p.) Należy jednak mieć na uwadze, że dwa ostatnie środki mają charakter nadzwyczajny, przez co skorzystanie z nich jest możliwe tylko w określonych przypadkach. Poza tym podatnik w ramach postępowania odszkodowawczego musi wykazać również rodzaj i rozmiar poniesionej szkody, a także okoliczność, że szkoda ta nie powstałaby, gdyby nie została wydana wadliwa decyzja organu podatkowego. W przypadku niewykazania przez podatnika powyższych okoliczności powództwo jako niezasadne będzie podlegało oddaleniu.

Bez wątplenia pozytywną konsekwencją uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego jest zagwarantowanie podatnikowi pewności prawa. Nie oznacza to niestety zakończenia sporów dotyczących upływu terminu przedawnienia. Jednak w tym zakresie niezwykle korzystnie należy ocenić wyeliminowanie przesłanki wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jako zawieszającej bieg terminu przedawnienia w projekcie nowej Ordynacji podatkowej przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego³⁶.

³⁶ <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3517>, Rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa. Druk nr 3517 [dostęp: 17.11.2020].

PODSUMOWANIE

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 marca 2019 roku, sygn. akt I FPS 3/18, jest niezwykle ważna z uwagi na ochronę interesu prawnego podatników. Wyjaśnia ona wątpliwości interpretacyjne w zakresie doręczania przez organy podatkowe zawiadomień, których skutkiem jest wstrzymanie biegu terminu przedawnienia sprawy podatkowej w sytuacji, kiedy strona ustanowiła pełnomocnika. W związku z tym że doręczenie zawiadomień jest czynnością o daleko idących skutkach materialnoprawnych, to nieprzestrzeganie przez organy podatkowe przepisów prawa w tym zakresie prowadziło do istotnego pogorszenia sytuacji prawnej podatnika. Obecne uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego umożliwia podatnikowi podniesienie zarzutu przedawnienia sprawy podatkowej. Kolejnym pozytywnym dla strony postępowania skutkiem przywołanego rozstrzygnięcia jest to, że w stosunku do podatników, którzy zostali zawiadomieni o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia ze względu na toczące się postępowanie karnoskarbowe poprzez doręczenie bezpośrednie, tj. z pominięciem wyznaczonego pełnomocnika, nie ma zastosowania skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Bibliografia

Literatura

Brolik J., *Wykonywanie nieostatecznych decyzji podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 5.

Brzeziński B., *Glosa do postanowienia NSA z 5.04.2011 r.*, I FSK 525/10, Lex 811878.

Brzeziński B., Morawski W., *Nowelizacja ordynacji podatkowej. Zmiany wprowadzone ustawą z dnia 10 września 2015 r. Pełnomocnictwo w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2016.

Charkiewicz M., Siemieniako J., *Pełnomocnik w Ordynacji podatkowej – wybrane problemy*, „Monitor Podatkowy” 2007, nr 7.

Charkiewicz M., Daszczuk P., *Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 1.

Dzwonkowski H. [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2004.

Etel L. [w:] R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Warszawa 2017.

Kalinowski M., Masternak M., *Pełnomocnictwo w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym*, [w:] B. Brzeziński, M. Morawski, *Nowelizacja Ordynacji Podatkowej*, Warszawa 2016.

Łoboda M., Strzelec D., *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017.

Pietrasz P. [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Pre-snarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.

Pietrasz P. [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Gdańsk 2020, art. 145.

Rudowski J. [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, art. 70.

Rusinek M. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz do zmian wprowadzonych ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, Sopot 2002, art. 70.

Skowrońska M., *Kilka uwag na temat obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń*, „Rocznik Administracji Publicznej” 2015 (1).

Orzecznictwo sądowe

Wyrok NSA z 10.02.1987 r., SA/Wr 875/86, Lex 9913.

Wyrok SN z 9.09.1993 r., III ARN 45/93, Lex 9590.

Wyrok WSA z 25.01.2011 r., I SA/Kr 1786/10, Lex 952293.

Wyrok WSA z 25.03.2014 r., I SA/Bd 22/14, Lex 1457137.

Wyrok NSA z 19.03.2015 r., I FSK 2160/13, Lex 1772685.

Wyrok NSA z 26.01.2017 r., II FSK 3928/14, Lex 2226681.

Wyrok NSA z 22.03.2017 r., I GSK 166/17, Lex 2273648.

Wyrok NSA z 27.04.2017 r., I FSK 1806/15, Lex 2301375.

Wyrok NSA z 18.05.2017 r., II FSK 455/17, Lex 2338694.

Wyrok NSA z 23.06.2017r., I FSK 329/17, Lex 2322988.

Wyrok NSA z 12.05.2017 r., II FSK 1015/15, Lex 2373711.

Wyrok WSA z 26.04.2018 r., I SA/Łd 1120/17, Lex 2497021.

Postanowienie NSA z 8.03.2018 r., I FSK 657/16, Lex 2474887.

Wyrok WSA z 10.04.2018 r., I SA/Kr 26/18, Lex 2487480.

Wyrok WSA z 10.04.2018 r. I SA/Gd 1706/17, Lex 2474768.

Wyrok WSA z 12.03.2018 r., I SA/Sz 1062/17, Lex 2464141.

Uchwała NSA (7) z 18.03.2019 r., I FPS 3/18, Lex 2633666.

Źródła internetowe

<https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3517>.