

PIOTR PIETRASZ

Patologia we wdrażaniu nowych technologii w postępowaniu podatkowym na przykładzie obowiązków nałożonych na pełnomocników zawodowych w postępowaniu podatkowym

Pathology in the Implementation of New Technologies in Tax Proceedings Using the Example of Obligations Imposed on Professional Attorneys in Tax Proceedings

Abstract

The purpose of the paper is to demonstrate the deficiency of legal constructions, as well as their interpretations, in force in tax proceedings regulated by the Tax Ordinance, which, in the period before 1 January 2025, introduced the obligation for attorneys who are advocates, legal advisers or tax advisers to use an electronic address (address for electronic delivery) in the course of these proceedings. Computerisation and the associated technicisation of the law, including procedural law, contribute to the emergence of completely new, hitherto unknown problems. The author of the paper thinks that, in principle, the statutory solutions introduced to maximise the spread of electronic service in legal transactions and even obliging certain categories of entities to have the necessary instruments to ensure the service of letters by electronic means should be supported.

SŁOWA KLUCZOWE: ciężary i świadczenia publiczne, postępowanie podatkowe, doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej

KEYWORDS: public burdens and benefits, tax proceedings, service of letters by means of electronic communication

PIOTR PIETRASZ – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Uniwersytetu w Białymstoku, ORCID – 000-003-0471-5110, e-mail: ppietrasz@op.pl

1 |

Celem tekstu jest wykazanie wadliwości konstrukcji prawnych, a także ich interpretacji, obowiązujących w postępowaniu podatkowym uregulowanym w Ordynacji podatkowej^[1], które w okresie przed 1 stycznia 2025 r. wprowadziły obowiązek posługiwania się przez pełnomocników będących adwokatami, radcami prawnym lub doradcami podatkowymi adresem elektronicznym (adresem do doręczeń elektronicznych) w toku tego postępowania.

2 |

Przed przystąpieniem do analizy regulacji obowiązujących w postępowaniu podatkowym, które w okresie przed 1 stycznia 2025 r. wprowadziły obowiązek posługiwania się przez pełnomocników profesjonalnych adresem do doręczeń elektronicznych, należy wyjaśnić, że nałożenie na jednostkę, rozumianą jako podmiot spoza kręgu administracji publicznej, obowiązku określonego zachowania się, w tym np. posługiwania się adresem elektronicznym stanowi materię ustawową. Nie sposób bowiem pominąć postanowień art. 84 Konstytucji RP^[2], zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych (w tym podatków) określonych w ustawie.

Przepisy prawa nie definiują pojęcia „ciężarów i świadczeń publicznych”. W ustawach można natomiast odszukać definicje poszczególnych elementów składowych tej konstytucyjnej konstrukcji^[3]. Również według Teresy Dębowskiej-Romanowskiej inne niż daniny ciężary i świadczenia publiczne nie zostały wprost zdefiniowane poza tym, że ich nakładanie przez ustawodawcę jest uzasadnione tylko w takim zakresie, w jakim ograniczenia

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r., poz. 2383); dalej: o.p.

² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483).

³ Przykładowo definicję podatku reguluje art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r., poz. 2383); dalej: o.p.

w korzystaniu z praw i wolności, związane z ich wprowadzeniem, są konieczne dla bezpieczeństwa państwa, porządku publicznego, dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób – w myśl art. 31 ust. 3 Konstytucji RP^[4].

Brzmienie art. 84 Konstytucji RP *prima facie* skłania do odróżnienia ciężarów (publicznych) od świadczeń (publicznych)^[5]. Analiza tej materii dokonana w sposób szczegółowy przez Andrzeja Huchlę prowadzi jednak do wniosku, że w warstwie terminologicznej oraz w świetle przepisów prawa trudno jest przeprowadzić wyraźny podział między ciężarami a świadczeniami publicznymi. Wykazują one bowiem daleko idące podobieństwa, a często wręcz zlewają się w praktycznie jednolitą kategorię. Autor ten doszedł do trafnego wniosku, że można wręcz traktować te dwie kategorie łącznie, przynajmniej na potrzeby tworzenia i stosowania regulacji normatywnych^[6].

Uwzględniając powyższe spostrzeżenia uprawnione wydaje się potraktowanie ciężarów i świadczeń publicznych, o których mowa w art. 84 Konstytucji RP, jako jedną całość i jedną kategorię obowiązków jednostki wobec państwa (świadczeń), o konstytucyjnym rodowodzie^[7].

Poszukując zakresu przedmiotowego ciężarów i świadczeń publicznych (i wychodząc z punktu widzenia jednolitości kategorii ciężarów i świadczeń publicznych), warto odnieść się do ogólnej koncepcji świadczenia jako

⁴ Teresa Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną* (Warszawa: C.H. Beck, 2010), 124.

⁵ Piotr Pietrasz, „Ciężary i świadczenia publiczne, o których mowa w art. 84 Konstytucji RP – kilka uwag na temat zakresu przedmiotowego”, [w:] *Srebrna Księga Jubileuszowa Upamiętniająca XXV – lecie Wydziału Prawa i Administracji. Salius Publica Supra Lex*, red. Ryszard Andrzej Stefański (Warszawa: Oficyna Wydawnicza Uczelni Łazarskiego, 2022), 125.

⁶ Zob. Andrzej Huchla, „Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. Paweł Janusz Lewkowicz, Janusz Stankiewicz (Białystok: Temida 2, 2010), 139. Odmiennie w tej kwestii – zob. Piotr Tomasz Kociubiński, *Powszechne przekształcenia własnościowe w świetle Konstytucji* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2013), 147. Autor ten w myśl dyrektywy wykładni językowej przyjmuje, że znaczenia pojęć „ciężary (publiczne)” i „świadczenia publiczne” się różnią i nie można im przypisywać znaczeń pokrywających się w jakikolwiek sposób.

⁷ Pietrasz, „Ciężary i świadczenia publiczne, o których mowa w art. 84 Konstytucji RP – kilka uwag na temat zakresu przedmiotowego”, 126.

instytucji prawnej^[8]. Na gruncie prawa cywilnego treść świadczenia wyznacza powinność określonego zachowania się podmiotu zobowiązanego, które polega na daniu czegoś (*dare*), czynieniu (*facere*), nieczynieniu (*non facere*) i znoszeniu (*pati*). Wydaje się, że w prawie publicznym, podobnie jak w prawie prywatnym, można dokonać podziału treści zachowań podmiotów administrowanych również na: danie czegoś, czynienie, nieczynienie i znoszenie^[9]. Stanowisko to znajduje oparcie w nauce. Wskazuje się bowiem, że inne niż podatki i daniny publiczne ciężary i świadczenia publiczne mogą przyjmować postać świadczeń osobowych i rzeczowych, ale także obowiązków znoszenia pewnych działań władz publicznych albo zaniechania własnych działań^[10].

W związku z powyższym tylko podmiot, który bez wątpienia objęty jest określonym w ustawie ciężarem lub świadczeniem publicznym, obowiązany jest do realizacji tego ciężaru lub świadczenia. Zdecydowanie zatem nie może być źródłem takiego ciężaru lub świadczenia akt rangi podustawowej^[11]. Spostrzeżenie to koresponduje ze stanowiskiem Jana Zimmermanna, zgodnie z którym do materii ustawowej w zakresie prawa administracyjnego należy niewątpliwie ustalanie obowiązków obywateli^[12].

3 |

Przechodząc do materii ściśle związanej z tematem referatu należy wskazać, że od 1 stycznia 2016 r. w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych

⁸ Zob. Małgorzata Szalewska, „Ciężary i świadczenia publiczne jako kategoria materialnego prawa administracyjnego”, [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. VII, *Prawo administracyjne materialne*, red. Roman Hauser, Zygmunt Niewiadomski, Andrzej Wróbel (Warszawa: C.H. Beck, 2012), 515 i n.

⁹ Zob. Pietrasz, „Ciężary i świadczenia publiczne, o których mowa w art. 84 Konstytucji RP – kilka uwag na temat zakresu przedmiotowego”, 126 i n. Odmiennie: Szalewska, „Ciężary i świadczenia publiczne jako kategoria materialnego prawa administracyjnego”, 515 i n.

¹⁰ Zob. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częściami ogólną*, 124.

¹¹ Pietrasz, „Ciężary i świadczenia publiczne, o których mowa w art. 84 Konstytucji RP – kilka uwag na temat zakresu przedmiotowego”, 125.

¹² Jan Zimmermann, *Prawo administracyjne* (Warszawa: WoltersKluwer, 2020), 107.

innych ustaw^[13] w Ordynacji podatkowej zawarto regulacje prawne wprowadzające obowiązek doręczania pism pełnomocnikom profesjonalnym (doradcom podatkowym, radcom prawnym oraz adwokatom) w postępowaniu podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Zgodnie z art. 138c § 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r. do 4.10.2021 r. pełnomocnictwo wskazuje dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy, dane identyfikujące pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydenta – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli nie posiada identyfikatora podatkowego, adres tego pełnomocnika do doręczeń w kraju, a w przypadku adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego – także jego adres elektroniczny^[14]. Warto zasygnalizować, że od 5.10.2021 r. art. 138c § 1 o.p. uzyskał nowe brzmienie, z którego wynika, że adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wskazuje adres do doręczeń elektronicznych^[15]. Ewidentnie zatem przepis ten (w nowym brzmieniu) nie koresponduje z terminem wejścia w życie art. 9 ust. 1 ustawy dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych^[16], co nastąpi nie wcześniej niż 1 stycznia 2025 r. Oznacza to, że przed 1 stycznia 2025 r. nie sposób wymagać od pełnomocnika profesjonalnego wskazania adresu do doręczeń elektronicznych,

¹³ Dz. U. z 2015 r., poz. 1649.

¹⁴ Zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz. U. z 2020 r., poz. 3444 z późn. zm.) adres elektroniczny jest to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w szczególności poczty elektronicznej.

¹⁵ Zgodnie z art. 2 pkt 1 u.d.e. adres do doręczeń elektronicznych jest to adres elektroniczny, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, podmiotu korzystającego z publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego lub publicznej usługi hybrydowej albo z kwalifikowanej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, umożliwiający jednoznaczną identyfikację nadawcy lub adresata danych przesyłanych w ramach tych usług.

¹⁶ Ustawa z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. z 2023 r., poz. 285); dalej: u.d.e. Z art. 9 ust. 1 pkt 1-3 u.d.e. wynika, że 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 oraz 3) doradca podatkowy wykonujący zawód. Zaznaczyć jednak należy, że ww. przepisy na podstawie art. 166 pkt 5 u.d.e. wejdą w życie z dniem określonym w komunikacie wydanym na podstawie art. 155 ust. 10 u.d.e., czyli 1 stycznia 2025 r.

gdyż w tym okresie nie istniał obowiązek posiadania tego adresu przez wyżej wskazane podmioty.

Z kolei art. 138c § 1 o.p. korespondował art. 144 § 5 o.p., zgodnie z którym 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.

Na analizę zasługują również postanowienia Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 stycznia 2024 r. w sprawie wzoru pełnomocnictwa ogólnego i wzoru zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa¹⁷. Otóż w wyżej wymienionym akcie wykonawczym określono wzór pełnomocnictwa ogólnego. W części C.1 tego wzoru (dane identyfikacyjne pełnomocnika), w pozycji 36 znajduje się następująca treść: „adres elektroniczny”. W pozycji tej zawarto również dwa odnośniki o numerach 6 i 9. Z odnośnika nr 6 wynika, że adres elektroniczny oznacza adres do doręczeń elektronicznych, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, albo adres skrytki ePUAP i można je wskazać, jeżeli doręczanie pism w taki sposób jest prawnie dopuszczalne i skuteczne. Organ podatkowy doręcza pisma na adres do doręczeń elektronicznych, chyba że doręczenie następuje na konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego albo w siedzibie organu podatkowego (art. 144 § 1a o.p.). Z kolei z odnośnika nr 9 wynika, że wypełnienie poz. 36 lub 59 jest obowiązkowe w przypadku pełnomocnika (dalszego pełnomocnika) będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym. Oznacza to, że wymienione wyżej podmioty mocą regulacji podstawowej mają obowiązek wypełnienia rubryki oznaczonej jako „adres elektroniczny”, zatem mają obowiązek podania (wpisania) takiego adresu w pełnomocnictwie; przy czym – według prawodawcy – może to być adres do doręczeń elektronicznych lub adres skrytki ePUAP.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 stycznia 2024 r. w sprawie wzoru pełnomocnictwa ogólnego i wzoru zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa zostało wydane aa podstawie art. 138j § 1 pkt 10.p. Zgodnie z tym przepisem minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia wzór pełnomocnictwa ogólnego i wzór zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa, obejmujący dane identyfikujące mocodawcę i pełnomocnika, mając na celu uproszczenie zgłaszania pełnomocnictwa.

¹⁷ (Dz. U. z 2024 r., poz. 118).

Podkreślenia wymaga, że w Ordynacji podatkowej nie wyrażono wprost, że pojęcie adresu elektronicznego, którym przecież posługiwał się ten akt prawny przed 1 stycznia 2025 r., oznacza adres do doręczeń elektronicznych, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, albo adres skrytki ePUAP. Ponadto, również z upoważnienia ustawowego zawartego w art. 138j § 1 pkt 1 o.p. nie wynika, że minister właściwy do spraw finansów publicznych otrzymał możliwość definiowania pojęcia adresu elektronicznego w ten sposób, że mógł w rozporządzeniu doprecyzować, iż adres elektroniczny to adres do doręczeń elektronicznych, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, albo adres skrytki ePUAP. Już tylko na marginesie warto przypomnieć, że od 5 października 2021 r. art. 138c § 1 o.p. nakłada obowiązek wskazania przez pełnomocnika profesjonalnego w pełnomocnictwie adresu do doręczeń elektronicznych. Z całą pewnością takim adresem nie jest adres skrytki ePUAP. Od tego czasu Ordynacja podatkowa nie obliuguje już do wskazywania w pełnomocnictwie adresu elektronicznego, do którego można zaliczyć między innymi adres skrytki ePUAP.

Analiza powołanych wyżej przepisów, w tym również wykonawczych, prowadzi do wniosku, że prawodawca nie nałożył skutecznie na profesjonalnych pełnomocników obowiązku posiadania ewentualnie dysponowania adresem elektronicznym umożliwiającym organom podatkowym doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Można w tym przypadku rozważać natomiast (co najwyżej) o obowiązku pełnomocnika profesjonalnego do podania w pełnomocnictwie adresu elektronicznego. Obowiązek taki może być jednak zrealizowany wyłącznie przez podmiot posiadający taki adres. Przed 1 stycznia 2025 r. nie obowiązuje i nie obowiązywała materialnoprawna podstawa prawna rangi ustawowej nakładająca na pełnomocników profesjonalnych obowiązek posiadania adresu elektronicznego, w tym adresu skrytki ePUAP. Ponadto przed 1 stycznia 2025 r. nie istniał również obowiązek posiadania przez profesjonalnych pełnomocników adresu do doręczeń elektronicznych, a obowiązek ten zmaterializuje się dopiero 1 stycznia 2025 r.^[18]

Autor referatu dostrzegł przedstawiony wyżej problem i doszedł do wniosku, że wprowadzeniu obowiązku dokonywania doręczeń pełnomocnikom

¹⁸ Piotr Pietrasz, „Obowiązek posiadania adresu do doręczeń elektronicznych oraz adresu elektronicznego przez wybrane podmioty niepubliczne, a ciężary i świadczenia publiczne”, [w:] *Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Dariuszowi Ryszardowi Kijowskiemu* (w druku).

profesjonalnym za pomocą środków komunikacji elektronicznej, na zasadach określonych w przepisach Ordynacji podatkowej, nie sprzyja brak wyraźnego zobowiązania tych podmiotów do posiadania adresów elektronicznych w portalu podatkowym lub w systemie teleinformatycznym organu podatkowego, który obsługuje elektroniczną skrzynkę podawczą tego organu. Postulował wprowadzenie ustawowego obowiązku posiadania przez profesjonalnego pełnomocnika adresu elektronicznego w portalu podatkowym lub w systemie teleinformatycznym, który obsługuje elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego^[19]. Wątpliwości dotyczące istnienia obowiązku posiadania adresu elektronicznego w systemie ePUAP dostrzeżono również w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego^[20].

Można również wskazać na orzeczenia, w których Naczelny Sąd Administracyjny wyraził stanowisko o obowiązku posiadania adresu elektronicznego przez pełnomocnika, będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym^[21]. Z kolei w literaturze przedstawiono pogląd, zgodnie z którym nie przekonuje stanowisko jakoby pełnomocnicy profesjonalni nie zostali przez ustawodawcę zobowiązani do posiadania adresu elektronicznego (przed 2025 r.). Wskazano, że nie ma przepisu, który *explicite* ustanawia obowiązek posiadania adresu elektronicznego. Wymóg ten wynika z całokształtu regulacji odnoszącej się do sposobu doręczania zawartej w Ordynacji podatkowej. Jeżeli więc pełnomocnik chce uczestniczyć w takim postępowaniu jako reprezentant strony, musi dopasować się do reguł w tym postępowaniu panujących. Stąd, jeżeli zasadą postępowania podatkowego jest doręczanie pełnomocnikowi pism pod adresem elektronicznym, to musi on taki adres posiadać, albowiem nie będzie możliwości wykonywania obowiązku doręczenia ze strony organu^[22].

Mając na uwadze wcześniejsze rozważania, odnoszące się problematyki nakładana na jednostkę ciężarów i świadczeń publicznych drogą ustawową,

¹⁹ Zob. Piotr Pietrasz, „Komentarz do art. 144”, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. Leonard Etel (Warszawa: Wolters Kluwer, 2017), 973.

²⁰ Zob. np. wyroki NSA: z dnia 22 października 2020 r., sygn. akt II GSK 3926; z dnia 13 kwietnia 2021 r., sygn. akt II GSK 69/18; z dnia 22 marca 2017 r., I GSK 166/17.

²¹ Zob. np. wyroki NSA: z dnia 22 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 533/18; z dnia 20 kwietnia 2023 r., sygn. akt III FSK 1924/21; postanowienie NSA z dnia 6 lutego 2023 r., sygn. akt III FZ 634/23.

²² Zob. Marek Szalkiewicz, „Adres elektroniczny jako element pełnomocnictwa złożonego przez profesjonalnego pełnomocnika. Głosa do wyroku NSA z dnia 22 marca 2017 r., I GSK 166/17” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 7 (2017): 39 i n.

trudno zgodzić się ze stanowiskiem, zgodnie z którym na gruncie Ordynacji podatkowej pełnomocnicy profesjonalni już od 1 stycznia 2016 r. zostali zobowiązani do posiadania adresu elektronicznego. Moim zdaniem zostali oni przepisem prawa procesowego zobowiązani wyłącznie do wskazania adresu elektronicznego w pełnomocnictwie. Należy natomiast odróżnić obowiązek wskazania adresu elektronicznego w pełnomocnictwie (obowiązek procesowy) od posiadania takiego adresu (obowiązek materialnoprawny). Ten drugi ma niewątpliwie charakter pierwotny. Pełnomocnik nieposiadający adresu elektronicznego nie ma możliwości jego wskazania w pełnomocnictwie. Dopiero posiadanie takiego adresu umożliwi jego wskazanie w pełnomocnictwie. Okoliczność, że ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie materialnoprawnego obowiązku posiadania przez te podmioty adresu elektronicznego nie może być korygowana w drodze wykładni rozszerzającej regulacji procesowej prowadzącej do wykreowania zupełnie nowego jakościowo obowiązku o charakterze materialnoprawnym, polegającym na posiadaniu takiego adresu. Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że obowiązek wskazania adresu elektronicznego w pełnomocnictwie odnosi się wyłącznie do pełnomocników profesjonalnych posiadających taki adres^[23].

4 |

Uwzględniając przedstawione rozważania dotyczące naruszenia konstytucyjnego standardu ustawowego nakładania na jednostkę obowiązków publicznoprawnych, do których należy zaliczyć również obowiązek posiadania przez profesjonalnych pełnomocników adresu elektronicznego, pozostaje zdecydowanie sprzeciwić się stanowisku, zgodnie z którym brak adresu elektronicznego wyklucza pełnomocnika profesjonalnego z udziału w postępowaniu, ponieważ nie można dokonać względem niego doręczenia pism w sposób prawem przewidziany. Również nie sposób zgodzić się z twierdzeniem, że niepodanie przez pełnomocnika profesjonalnego adresu elektronicznego, po bezskutecznym wezwaniu do jego wskazania

²³ Pietrasz, „Obowiązek posiadania adresu do doręczeń elektronicznych oraz adresu elektronicznego przez wybrane podmioty niepubliczne, a ciężary i świadczenia publiczne”.

w trybie art. 1550.p., powinno skutkować pominięciem pełnomocnika w postępowaniu^[24].

5 |

Informatyzacja i związana z tym procesem technicyzacja prawa, w tym prawa procesowego, przyczyniają się do powstawania zupełnie nowych, dotychczas nieznanymi, problemów. Zasadniczo należy popierać ustawowe rozwiązania wprowadzane w celu maksymalnego rozpowszechnienia w obrocie prawnym doręczeń elektronicznych, a nawet obligujące określone kategorie podmiotów do posiadania instrumentarium niezbędnego do zapewnienia doręczania pism drogą elektroniczną. Proces ten nie może jednak odbywać się z naruszeniem standardów konstytucyjnych, w tym wynikających z art. 84 Konstytucji RP.

Dlatego też trzeba zająć zdecydowane stanowisko, zgodnie z którym brak posiadania przez pełnomocnika profesjonalnego adresu elektronicznego, w przypadku braku regulacji ustawowej wprowadzającej taki obowiązek, nie może skutkować pominięciem pełnomocnika w postępowaniu podatkowym tylko z tego powodu, że nie wskazał on takiego adresu w pełnomocnictwie. Po pierwsze, nieposiadanie takiego adresu przez profesjonalnego pełnomocnika w żadnej mierze nie pozbawia organu podatkowego możliwości doręczenia pisma w postępowaniu podatkowym. Zawsze bowiem można doręczyć pismo kanałem tradycyjnym – w postaci papierowej. Po drugie, niewskazanie adresu elektronicznego w pełnomocnictwie jest w opisanym przypadku konsekwencją jego nieposiadania, a nieposiadanie adresu elektronicznego pozostaje zgodne z prawem. W takiej sytuacji pominięcie pełnomocnika w postępowaniu podatkowym stanowi wprost naruszenie prawa strony postępowania podatkowego do obrony, a w odniesieniu do „wykluczonego” pełnomocnika może stanowić podstawę do wznowienia postępowania podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 4 o.p., zgodnie z którym w sprawie zakończonej decyzją

²⁴ Zob. Szałkiewicz, „Adres elektroniczny jako element pełnomocnictwa złożonego przez profesjonalnego pełnomocnika. Głosa do wyroku NSA z dnia 22 marca 2017 r., I GSK 166/17” *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*, nr 7 (2017): 39 i n.

ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu.

Bibliografia

- Dębowska-Romanowska Teresa, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*. Warszawa: C.H. Beck 2010.
- Huchla Andrzej, „Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. Paweł Janusz Lewkowicz, Janusz Stankiewicz. 138-148, Białystok: Temida 2, 2010.
- Kociubiński Piotr Tomasz, *Powszechne przekształcenia własnościowe w świetle Konstytucji*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2013.
- Pietrasz Piotr, „Komentarz do art. 144”, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. Leonard Etel. 960-978, Warszawa: Wolters Kluwer, 2017.
- Pietrasz Piotr „Ciężary i świadczenia publiczne, o których mowa w art. 84 Konstytucji RP – kilka uwag na temat zakresu przedmiotowego”, [w:] *Srebrna Księga Jubileuszowa Upamiętniająca XXV – lecie Wydziału Prawa i Administracji. Salius Publica Supra Lex*, red. Ryszard Andrzej Stefański. 123-127. Warszawa: Oficyna Wydawnicza Uczelni Łazarskiego, 2022.
- Pietrasz Piotr, „Obowiązek posiadania adresu do doręczeń elektronicznych oraz adresu elektronicznego przez wybrane podmioty niepubliczne, a ciężary i świadczenia publiczne”, [w:] *Księga Jubileuszowa dedykowana Profesorowi Dariuszowi R. Kijowskiemu* (w druku).
- Szalewska Małgorzata, „Ciężary i świadczenia publiczne jako kategoria materialnego prawa administracyjnego”, [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. VII, *Prawo administracyjne materialne*, red. Roman Hauser, Zygmunt Niewiadomski, Andrzej Wróbel. 510-530. Warszawa: C.H. Beck 2012.
- Szalkiewicz Marek, „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*, nr 7 (2017): 35-41.
- Zimmermann Jan, *Prawo administracyjne*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2020.



