

MONIKA SKOWROŃSKA

Kilka uwag na temat obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń (art. 147 Ordynacji podatkowej)

Wstęp

Strona postępowania podatkowego może działać w postępowaniu samodzielnie (a jeśli nie ma pełnej zdolności do czynności prawnych – przez przedstawiciela ustawowego) bądź przez pełnomocnika, w tym – co jest często praktykowane – przez pełnomocnika profesjonalnego (adwokata, radcę prawnego, doradcę podatkowego, a w przypadku prowadzonych przez naczelników urzędów celnych i dyrektorów izb celnych postępowań w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów także agenta celnego).

Instytucja pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym jest uregulowana przede wszystkim w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹, zwanej dalej „o.p.” lub „Ordynacją podatkową”. Regulacja ta nie jest rozbudowana; ponadto, zawiera odesłania do przepisów innych dziedzin prawa, w szczególności przepisów prawa cywilnego (w zakresie, o którym mowa w art. 137 § 4 o.p.). W związku z tym niektóre zagadnienia związane z tą instytucją prawną budzą wątpliwości organów podatkowych, stron i ich pełnomocników. Zauważył to NSA² w wyroku z dnia 20.12.2012 r., sygn. akt II FSK 932/11, „Kwestia pełnomocnictw przewija się na gruncie rozpoznawanych w sądach administracyjnych spraw stale, choć po wielu latach obowiązywania zasad funkcjonowania tej instytucji prawnej zdziwienie musi budzić fakt wielu błędów popełnianych zarówno przez pełnomocników, jak i organy podatkowe w tym zakresie”³. Należy jednak zauważyć, że odnośnie do wielu istotnych zagadnień związanych z instytucją pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym, w tym pełnomocnictwa

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 749, ze zm.

² W niniejszym opracowaniu posłużono się skrótami SN – czyli Sąd Najwyższy, NSA – Naczelny Sąd Administracyjny, WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny.

³ Wszystkie powołane w niniejszym opracowaniu orzeczenia sądów administracyjnych są opublikowane w internetowej Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Baza ta stanowi źródło wszystkich cytatów z orzeczeń sądów administracyjnych zawartych w niniejszym opracowaniu.

do spraw doręczeń, nie ukształtowała się także w orzecznictwie sądowoadministracyjnym jednolita wykładnia.

Pełnomocnictwo oznacza „prawo prowadzenia w czyimś zastępstwie pewnych spraw, reprezentowanie, czyli występowanie, działanie w imieniu mocodawcy”, a „każda czynność pełnomocnika w postępowaniu wywołuje, w chwili jej dokonania lub zaniechania, bezpośrednio i natychmiastowe wiążące skutki dla mocodawcy”⁴. Zakres umocowania pełnomocnika strony w postępowaniu podatkowym może być różny; oczywiście decyduje o nim strona. Zakres ten powinien być jednak jednoznacznie określony przez stronę, bowiem – jak wynika z utrwalonej linii orzecniczej⁵ – organy podatkowe nie są uprawnione do jego domniemywania⁶. W szczególności strona postępowania podatkowego może umocować inną osobę wyłącznie do odbioru korespondencji kierowanej do niej przez organ podatkowy. Mamy wówczas do czynienia z pełnomocnikiem do spraw doręczeń.

W niektórych przypadkach przepisy prawa nakładają na stronę postępowania podatkowego obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń. Po pierwsze, art. 147 o.p. przewiduje, że strona postępowania podatkowego ma obowiązek ustanowienia takiego pełnomocnika w przypadku, gdy wyjeżdża za granicę na co najmniej dwa miesiące albo gdy jest

⁴ P. Pietrasz, *Komentarz do art.136 ustawy – Ordynacja podatkowa*, stan prawny: 15.01.2013 r., Lex.

⁵ Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 22.02.2011 r., sygn. akt II FSK 223/10 (w którym wskazano, iż „Organ podatkowy nie ma wpływu na zakres pełnomocnictwa, moment jego wystawienia oraz wybór osoby umocowanej do reprezentowania strony. Jedyną kompetencją organów podatkowych w tym zakresie jest ocena, czy pełnomocnik odpowiada wymogom wyrażonym przez ustawodawcę w art. 137 § 1 Ordynacji podatkowej pod względem zdolności do czynności prawnych”); prawomocny wyrok WSA w Lublinie z dnia 19.10.2012 r., sygn. akt I SA/Lu 459/12 (w którym wskazano, że „w postępowaniu podatkowym pełnomocnictwo musi być udzielone wprost i nie może być domniemane. W orzecznictwie sądów administracyjnych i literaturze podatkowej podkreśla się, że z treści pełnomocnictwa powinien jasno wynikać jego zakres, tzn. jakich czynności, w jakim postępowaniu, przed jakim organem może dokonywać pełnomocnik w imieniu swojego mocodawcy”).

⁶ W szczególności organ podatkowy nie może w postępowaniu podatkowym tymczasowo dopuścić do podjęcia naglącej czynności procesowej osoby niemogącej na razie przedstawić pełnomocnictwa. Ordynacja podatkowa takiej instytucji nie przewiduje, natomiast jednoznacznie wymaga od pełnomocnika dołączenia do akt oryginału lub właściwie poświadczzonego odpisu pełnomocnictwa (art. 137 § 3 o.p.) lub odpisu pełnomocnictwa w formie dokumentu elektronicznego (art. 137 § 2 i § 3a o.p.) bądź zgłoszenia pełnomocnictwa przez stronę ustnie do protokołu. Oznacza to, że zasady dopuszczenia osoby trzeciej do działania za stronę w postępowaniu podatkowym są uregulowane w art. 137 ust. 2–3a o.p., co wyklucza zastosowanie w tym postępowaniu art. 97 k.p.c. (zgodnie z art. 137 § 4 o.p., przepisy prawa cywilnego mają zastosowanie do instytucji pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym tylko w zakresie nieuregulowanym w art. 137 § 1–3a o.p.). Ponadto, jak zasadnie zauważył D. Zalewski (D. Zalewski, *Pełnomocnik przedsiębiorcy w kontroli podatkowej, Komentarz praktyczny*, Lex), takie tymczasowe dopuszczenie osoby trzeciej do działania za stronę w postępowaniu podatkowym jest także niedopuszczalne z uwagi na tajemnicę skarbową.

nierezydentem w rozumieniu prawa dewizowego, a także zgłoszenia tego faktu (ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń) organowi podatkowemu. Po drugie, art. 147a o.p. nakazuje stosowanie (wprost) w postępowaniu przed organami celnymi w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu art. 84 ustawy z dnia 19 marca 2004r. Prawo celne⁷, zwanej dalej „u.p.c.”. Zgodnie z tym przepisem, osoba, która nie posiada miejsca zamieszkania lub siedziby w Polsce, jest zobowiązana, na żądanie organu celnego i w terminie przez niego wskazanym, do ustanowienia w kraju pełnomocnika do spraw doręczeń.

Oczywiście strona postępowania podatkowego może w każdej innej sytuacji (jest to w szczególności zasadne w przypadku, gdy strona będąca osobą fizyczną, która nie ustanowiła pełnomocnika na podstawie art. 136 o.p., wyjeżdża za granicę na okres krótszy niż dwa miesiące bądź gdy wyjeżdża do innego (niż jej miejsce zamieszkania) miejsca w kraju, zwłaszcza gdy jest to wyjazd zaplanowany, np. wyjazd na urlop wypoczynkowy; dotyczy to również dłuższych nieobecności osób upoważnionych do reprezentowania podatników będących osobami prawnymi lub innymi jednostkami organizacyjnymi⁸) ustanowić pełnomocnika do spraw doręczeń. Ordynacja podatkowa nie zawiera odrębnego unormowania dotyczącego takiego pełnomocnika do spraw doręczeń, mają zatem w pełni zastosowanie te jej przepisy, które regulują instytucję pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym, a w przypadku niemożności doręczenia pisma stronie postępowania, która nie ustanowiła takiego pełnomocnika i której nie dotyczy regulacja art. 147 § 1–3 o.p., nie ma zastosowania art. 147 § 4 o.p. a inne przepisy przewidujące uznanie doręczenia (np. art. 150 o.p.).

Doręczanie pism stronie w postępowaniu podatkowym, będące czynnością materialno-techniczną, ma bardzo duże znaczenie. Z jednej strony, doręczenie „może odgrywać istotną rolę w kształtowaniu praw i obowiązków podatnika”, bowiem „stanowi początek biegu terminów do dokonania wielu czynności procesowych⁹”; istotne jest zatem, by zostało zrealizowane prawidłowo, tak by strona mogła podjąć te czynności w terminie. W związku z tym instytucja prawna doręczenia ma podstawowe znaczenie dla realizacji wyrażonego w art. 123 § 1 o.p. obowiązku zapewnienia stro-

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 727, ze zm.

⁸ Odnośnie do skutków braku staranności strony postępowania w zakresie zapewnienia sobie odbioru przesyłek kierowanych przez organ podatkowy wypowiedziały się sądy administracyjne w licznych orzeczeniach, uznając zasadność zastosowania art. 150 o.p. w ww. sytuacjach oraz możliwość doręczania pism w trybie art. 148–150 o.p. nawet w przypadku poinformowania organu przez stronę o jej czasowej nieobecności w miejscach, o których mowa w tych przepisach (zob. m.in. wyroki NSA z dnia 17.02.2012 r., sygn. akt II FSK 1546/10; z dnia 27.01.2012 r., sygn. akt II FSK 2096/10; z dnia 19.02.2010 r., sygn. akt II FSK 1200/08; wyroki WSA w Gliwicach z dnia 6.08.2013 r., sygn. akt I SA/Gl 1270/12 i I SA/Gl 1274/12; prawomocne wyroki WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 8.04.2008 r., sygn. akt I SA/Go 178/08).

⁹ Tak NSA m.in. w wyroku z dnia 27.06.2006 r., sygn. akt I FSK 1047/05.

nie czynnego udziału w postępowaniu podatkowym. Z tego punktu widzenia istotne jest m.in. prawidłowe stosowanie instytucji pełnomocnictwa do spraw doręczeń (zarówno w przypadku obowiązków, o których mowa w art. 147 § 1 i 2 o.p. oraz w art. 84 u.p.c. w związku z art. 147a o.p., jak i w sytuacji dobrowolnego, nienakazanego przez prawo ustanowienia przez stronę pełnomocnika do spraw doręczeń). Z drugiej strony, poważnym problemem organów podatkowych są nierzadkie przypadki podejmowania przez strony postępowań podatkowych różnych działań w celu uchylenia się od doręczeń, co może wydłużać postępowania (a jedną z ogólnych zasad postępowania podatkowego jest, zgodnie z art. 125 § 1 o.p., zasada szybkości postępowania), a nawet uniemożliwić ich merytoryczne zakończenie z uwagi na upływ terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego¹⁰. W celu zapobieżenia takim sytuacjom prawodawca przewidział różnego rodzaju środki – doręczenie zastępcze, fikcje prawne doręczenia, obowiązki informacyjne strony w toku postępowania. Takim istotnym środkiem jest również przewidziany w art. 147 o.p. obowiązek ustanowienia i zgłoszenia organowi podatkowemu pełnomocnika do spraw doręczeń oraz fikcja prawna doręczenia w przypadku niewykonania tego obowiązku.

Jakkolwiek wskazana problematyka jest doniosła, biorąc pod uwagę cele i ogólne zasady postępowania podatkowego, to niektóre związane z nią zagadnienia nie zostały w ogóle zinterpretowane w orzecznictwie sądów administracyjnych lub – jak wskazano wyżej – są nieprawidłowo ujmowane przez organy podatkowe, strony postępowań podatkowych lub ich pełnomocników bądź są różnie interpretowane przez sądy administracyjne.

W niniejszym opracowaniu przedstawiono szczegółową, uwzględniającą orzecznictwo sądów administracyjnych analizę niektórych podstawowych zagadnień związanych z instytucją pełnomocnika do spraw doręczeń, o której mowa w art. 147 o.p. Należy podkreślić, że część z tych zagadnień dotyczy również każdego innego rodzaju pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym.

1. Cele regulacji art. 147 Ordynacji podatkowej

Art. 147 o.p. zawiera istotną regulację, mającą na celu usprawnienie postępowania, w tym poprzez zwolnienie organu podatkowego od podejmowania dodatkowych uciążliwych działań w przypadku, gdy strona postępowania uchyła się – w związku z wyjazdem za granicę – od doręczeń

¹⁰ Jak wskazano w pkt 11 cz. II uzasadnienia projektu ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw, dane ze strony internetowej: [http://orka.sejm.gov.pl/RejestrD.nsf/wgdruku/2220/\\$file/2220.PDF](http://orka.sejm.gov.pl/RejestrD.nsf/wgdruku/2220/$file/2220.PDF) (14.11.2014), „Problem skuteczności doręczeń jest jednym z większych problemów procedury podatkowej i brak praktycznych unormowań w tym zakresie często niweczy pracę organów podatkowych”.

i w konsekwencji od opodatkowania¹¹. Przepis ten nakłada na stronę postępowania podatkowego obowiązki ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń w przypadku „wyjazdu za granicę na okres co najmniej 2 miesięcy” (§ 1) oraz zgłoszenia ustanowienia tego pełnomocnika organowi podatkowemu właściwemu w sprawie (§ 3)¹². Konsekwencją niedopełnienia tych obowiązków jest przyjęcie fikcji prawnej doręczenia (§ 4).

Zabezpieczeniu prawidłowego przebiegu postępowania podatkowego, tj. zapobieżeniu jego przewlekaniu z powodu opóźnień w doręczeniach a tym samym umożliwieniu jego zakończenia w rozsądnym terminie, ma służyć również regulacja art. 147 § 2 o.p., zgodnie z którą obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń spoczywa także na „osobach fizycznych będących nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego”. Również w tym przypadku ustanowienie takiego pełnomocnika powinno być zgłoszone właściwemu w sprawie organowi podatkowemu (§ 3), a niedopełnienie ww. obowiązków skutkuje zastosowaniem fikcji prawnej doręczenia, o której mowa w § 4.

Obecnie¹³ określony w art. 147 § 1 i 2 o.p. obowiązek nie powstaje, jeśli „doręczenie następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej”.

2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń

2.1. Obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń, o którym mowa w art. 147 § 1 i 2 o.p., spoczywa wyłącznie na stronach postępowania podatkowego, a nie innych jego uczestnikach (np. pełnomocniku czy przedstawicielu ustawowym strony)¹⁴.

2.2. Moim zdaniem, obowiązek ten nie aktualizuje się (i w konsekwencji brak jest podstaw do przyjęcia fikcji prawnej doręczenia przewidzianej w art. 147 § 4 o.p.), jeśli strona postępowania podatkowego ustanowiła pełnomocnika na podstawie art. 136 i 137 o.p., czyli pełnomocnika umocowanego w szerszym zakresie do działania za stronę w postępowaniu podatkowym (oczywiście o ile udzielone mu pełnomocnictwo obejmuje także

¹¹ Zob. wyrok NSA z dnia 10.11.2004 r., sygn. akt FSK 614/04.

¹² Jak zasadnie wskazał H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 147 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Lex, „Nie będzie tu miała zastosowania reguła art. 170 § 1 o.p. o przekazywaniu z urzędu pisma wniesionego niewłaściwie do organu właściwego. Jest to niekorzystne ograniczenie obowiązków organów podatkowych, w tym jednak przypadku uzasadnione oczywistą wiedzą strony postępowania, przed którym organem toczy się sprawa, oraz potrzebą uniknięcia kolejnej możliwości uchylania się od doręczeń”.

¹³ Wskazany wyjątek został wprowadzony z dniem 11.05.2014 r. na podstawie art. 3 pkt 14 ustawy z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 183).

¹⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 17.02.2012 r., sygn. akt II FSK 1546/10, oraz prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 29.11.2011 r., sygn. akt III SA/Wa 625/11.

umocowanie do odbioru korespondencji kierowanej do strony przez organ podatkowy), bowiem – zgodnie z art. 145 § 2 o.p. – w takim przypadku organ podatkowy doręcza pisma pełnomocnikowi strony. Sytuacja ulega zmianie jedynie w przypadku, gdy strona, która wyjechała za granicę na okres powyżej dwóch miesięcy lub będąca nierezydentem w rozumieniu z art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. Prawo dewizowe¹⁵, zwanej dalej „u.p.d.”, odwoła takiego pełnomocnika – pojawi się wówczas obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń pod rygorem skutków, o których mowa w art. 147 § 4 o.p.¹⁶.

Należy jednak zauważyć, że statusu pełnomocnika w postępowaniu podatkowym, w tym w zakresie doręczeń, nie ma pełnomocnik indywidualnego przedsiębiorcy, upoważniony do prowadzenia jego spraw, z racji samego wpisania – na podstawie art. 25 ust. 1 pkt 11 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej¹⁷, zwanej dalej „u.s.d.g.” – danych takiego pełnomocnika, wraz ze wskazaniem zakresu spraw objętych pełnomocnictwem, do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG). Jakkolwiek art. 25a ust. 2 ww. ustawy przewiduje, że organ administracji publicznej z urzędu potwierdza w CEIDG upoważnienie takiego pełnomocnika do prowadzenia sprawy w imieniu przedsiębiorcy, to zasady tej nie stosuje się – jak wskazano w ust. 3 art. 25a u.s.d.g. – w sprawach prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej. W związku z tym w postępowaniu podatkowym również w sytuacji istnienia takiego wpisu w CEIDG mają zastosowanie art. 147 § 3 i art. 137 § 3 o.p.¹⁸.

2.3. Ponadto, należy zwrócić uwagę na częściowe pokrywanie się regulacji art. 147 § 2 o.p. i art. 84 u.p.c. w związku z art. 147a o.p. Uważam, że ta ostatnia regulacja ma charakter szczególny (*lex specialis*) w stosunku do art. 147 § 2 o.p. Oznacza to, że na niemającej w Polsce miejsca zamieszkania stronie postępowania przed organami celnymi w sprawach dotyczących VAT i akcyzy z tytułu importu towarów ciąży obowiązek, o którym mowa w art. 84 u.p.c. w związku z art. 147a o.p., a nie obowiązek wskazany w art. 147 § 2 o.p. W konsekwencji w takiej sytuacji w przypadku nieustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń nie ma podstaw do uznania doręczenia pisma na podstawie art. 147 § 4 pkt 2 o.p., uznanie takie następuje na podstawie art. 83 u.p.c. (z uwagi na nakaz jego odpowiedniego stosowania przewidziany w art. 84 ust. 2 u.p.c. w związku z art. 147a o.p.), o ile spełnione zostaną przez organ celny obowiązki określone w art. 83 i 84 u.p.c.

¹⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 826, ze zm.

¹⁶ Tak również NSA w ww. wyroku z dnia 10.11.2004 r., sygn. akt FSK 614/04: „W przypadku skarżącego, który w toku całego postępowania był reprezentowany przez pełnomocnika ustanowionego na podstawie art. 136 i art. 137 § 1 Ordynacji podatkowej, obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń powstał niezwłocznie po odwołaniu dotychczasowego pełnomocnika”.

¹⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 672, ze zm.

¹⁸ Tak również odnośnie do art. 137 § 3 o.p. WSA w Łodzi w prawomocnym wyroku z dnia 16.01.2014 r., sygn. akt I SA/Łd 1297/13.

2.4. Z istoty rzeczy obowiązek określony w art. 147 § 1 o.p. dotyczy tylko stron będących osobami fizycznymi – osoba prawny czy inna jednostka organizacyjna nie może przecież „wyjechać za granicę”¹⁹. W związku z tym w sytuacji wyjazdu za granicę osób upoważnionych do reprezentowania strony będącej osobą prawną (nawet gdy chodzi np. o wszystkich członków zarządu spółki kapitałowej) lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej nie ma zastosowania art. 147 o.p., a mają te przepisy Ordynacji podatkowej, które regulują zasady doręczania pism osobom prawnym i innym jednostkom organizacyjnym.

Art. 147 § 2 o.p. jednoznacznie odnosi się tylko do tych nierezydentów w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, którzy są osobami fizycznymi (zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.d., osoby fizyczne są nierezydentami, jeśli mają miejsce zamieszkania za granicą, a zatem o zastosowaniu art. 147 § 2 o.p. nie decyduje obywatelstwo strony). W konsekwencji w przypadku, gdy stroną postępowania podatkowego jest mająca siedzibę za granicą osoba prawna (lub inna jednostka organizacyjna), organ podatkowy powinien stosować te przepisy Ordynacji podatkowej i postanowienia umów międzynarodowych ratyfikowanych przez Polskę, które regulują zasady doręczania pism tego rodzaju podmiotom. Jak trafnie zauważył WSA w Warszawie w wyroku z dnia 20.07.2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1135/05, regulacja zawarta w art. 147 o.p. nie uzasadnia twierdzenia, „że stronom w toku postępowania nie można w ogóle doręczać pism za granicą”. Sprawa, której dotyczył ww. wyrok, została rozpatrzona w postępowaniu podatkowym z udziałem w charakterze strony zagranicznej osoby prawnej, która nie ustanowiła w Polsce pełnomocnika na podstawie art. 136 i 137 o.p., a zatem zachodziła konieczność doręczenia jej wszystkich pism za granicą i nie miał w ogóle zastosowania art. 147 o.p.

2.5. Ponadto, skoro w art. 147 o.p. mowa jest o stronie postępowania podatkowego, to obowiązki przewidziane w tym przepisie aktualizują się dopiero w toku tego postępowania. W związku z tym postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego w odniesieniu do osoby fizycznej

¹⁹ Tak również WSA w Warszawie w wyroku z dnia 20.07.2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1135/05 (wyrok ten został – z innych powodów – uchylony przez NSA); WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 17.02.2009 r., sygn. akt I SA/Rz 702/08 (wyrok ten został – z innych powodów – uchylony przez NSA). Inny pogląd wyraził WSA w Warszawie w wyroku z dnia 2.11.2006 r., sygn. akt III SA/Wa 2824/06, bowiem stwierdził, iż „w sytuacji, gdy strona ma siedzibę za granicą, organ podatkowy nie powinien doręczać jej pism bezpośrednio na zagraniczny adres, lecz powinien poinformować stronę o obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń. Informacja taka powinna być sporządzona również w języku zrozumiałym dla strony (w sprawie niniejszej w języku niemieckim). Takie działanie byłoby zgodne z Konwencją o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych, sporządzonej w Strasburgu dnia 25 stycznia 1988 r. (Dz.U. Nr 141, poz. 913) oraz oświadczeniem rządowym z dnia 4 sierpnia 1998 r. w sprawie ratyfikacji przez Rzeczpospolitą Polską tej Konwencji (Dz.U. Nr 141, poz. 914)”.

będącej nierezydentem w rozumieniu prawa dewizowego, która w dacie wysłania postanowienia nie przebywa w ogóle w Polsce, powinno zostać doręczone jej za granicą, zgodnie z właściwymi przepisami prawa.

Dopiero kolejne pisma (w toku postępowania) kierowane przez organ podatkowy do takiej osoby (strony postępowania) powinny być doręczone pełnomocnikowi do spraw doręczeń, którego ustanowienie przez stronę zostało zgłoszone organowi podatkowemu, lub pełnomocnikowi, o którym mowa w art. 136 i 137 o.p.

2.6. W przypadku strony – osoby fizycznej niemającej miejsca zamieszkania w Polsce należy wyróżnić trzy sytuacje: gdy osoba taka nigdy nie przebywała czasowo w Polsce, gdy w dacie wszczęcia postępowania przebywała ona czasowo w Polsce oraz gdy przebywała ona czasowo w Polsce przed wszczęciem postępowania podatkowego, ale nie w dacie wszczęcia postępowania

Moim zdaniem, w pierwszej sytuacji w ogóle nie wchodzi w grę uznanie doręczenia na podstawie art. 147 § 4 pkt 2 o.p., skoro przepis ten przewiduje, że pismo uważa się za doręczone „pod adresem ostatniego czasowego pobytu”. W związku z tym organ podatkowy powinien dokonywać doręczeń wskazanej osobie zgodnie z zasadami określonymi w innych przepisach rozdziału 5 Działu IV o.p. regulujących doręczenie pism osobom fizycznym lub postanowieniach umów międzynarodowych.

Natomiast wykładnia literalna art. 147 § 2–4 o.p. wskazuje na obowiązek ustanowienia i zgłoszenia pełnomocnika do spraw doręczeń w drugiej sytuacji. Nie ma znaczenia, czy po wszczęciu postępowania taka osoba nadal czasowo przebywa w Polsce czy też wyjedzie za granicę. Jak zasadnie wskazał Piotr Pietrasz, „W odniesieniu do strony będącej nierezydentem w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, obowiązek ustanowienia pełnomocnika powstaje niezwłocznie po wszczęciu postępowania. Brak tu przesłanki «wyjazdu za granicę na okres co najmniej 2 miesięcy», jako warunku niezbędnego do powstania obowiązku ustanowienia pełnomocnika”²⁰. Należy również uwzględnić, że chodzi o stronę, która ma miejsce zamieszkania za granicą, a w Polsce przebywa jedynie czasowo. W związku z tym ww. wykładnia analizowanego przepisu uwzględnia zasadę sprawnego i szybkiego przeprowadzenia postępowania podatkowego. W konsekwencji należy uznać, że jeśli w analizowanej sytuacji ww. strona postępowania – wbrew obowiązkowi określonemu w art. 147 § 2 i 3 o.p. – nie ustanowi i nie zgłosi organowi pełnomocnika do spraw doręczeń, nie zachodzi potrzeba podjęcia przez organ podatkowy doręczeń pism przy zastosowaniu innych przepisów regulujących doręczanie pism osobom fizycznym – np. doręczenia w miejscu pobytu ww. osoby czy w siedzibie organu podatkowego (ale nie stanowi to też błędu, który może wpłynąć na wynik sprawy), bo pismo uważa się za doręczone na podstawie art. 147 § 4 pkt 2 o.p. Należy jednak

²⁰ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 147 Ordynacji podatkowej*, Lex.

zauważyć, że przedmiotowe zagadnienie jest kontrowersyjne²¹, regulacja § 2 w kontekście § 1 art. 147 o.p. nie jest bowiem jednoznaczna. Moim zdaniem, odesłanie w § 2 do „obowiązku, o którym mowa w § 1” odnosi się wyłącznie do obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń, a nie (także) do zaistnienia okoliczności „wyjazdu za granicę na okres co najmniej 2 miesięcy”. Wskazuje na to i wykładnia językowa – w § 2 mowa jest tylko o obowiązku, a nie innych okolicznościach określonych w § 1, jak i podstawowa zasada, którą należy kierować się przy wykładni przepisów prawa, czyli założenie racjonalności prawodawcy – przyjęcie, iż z § 2 wynika, że osoba fizyczna będąca nierezydentem tylko wówczas ma obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń, gdy wyjeżdża za granicę na ww. okres, oznaczałoby bowiem, że § 2 stanowi superfluum ustawowe (bo do takiej sytuacji odnosi się § 1 art. 147 o.p.).

Jeszcze więcej wątpliwości budzi zastosowanie art. 147 o.p. w trzeciej z wyżej wyróżnionych sytuacji. Sądy administracyjne odniosły się do tego zagadnienia w nielicznych orzeczeniach. WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 15.04.2014 r., sygn. akt I SA/Bd 273/14 stwierdził, że „Prawdą jest, że skarżący posiada status osoby będącej nierezydentem w rozumieniu Prawa dewizowego. Jednakże przepis art. 147 § 1 w związku z § 2 tego artykułu nie ma zastosowania, bowiem dotyczy sytuacji, w której w pierwszej kolejności następuje wszczęcie postępowania podatkowego, dany podmiot staje się stroną postępowania, a w dalszej kolejności ma miejsce jej wyjazd (strony postępowania) za granicę. Ten przepis nie dotyczy zatem sytuacji, gdy wszczęcie postępowania następuje w dniu, w którym dana osoba ma miejsce zamieszkania za granicą i nie przebywa w Polsce. Wówczas nie można mówić o wyjeździe za granicę na okres co najmniej dwóch miesięcy. Osoba ta bowiem nie wyjeżdża z Polski za granicę, ona mieszka i przebywa tam cały czas, już od momentu wszczęcia postępowania podatkowego. Trafnie zatem organ stwierdził, że art. 147 § 1 i § 2 O.p. nie ma w sprawie zastosowania, bowiem skarżący w chwili wszczęcia postępowania przebywał za granicą”. Podobnie stwierdził NSA w wyroku z dnia 8.04.2014 r., sygn. akt I FSK 795/13: „w rozpoznawanej sprawie nie budzi wątpliwości, iż skarżący jest nierezydentem w rozumieniu prawa dewizowego, bowiem posiada miejsce zamieszkania w Norwegii i wyjeżdżając z Polski nie ustanowił pełnomocnika. Jak wynika bowiem z akt sprawy, wyjechał do swojego miejsca zamieszkania i nie posiadał w Polsce miejsca czasowego pobytu, a więc w sprawie nie mogła mieć zastosowania norma z art.147 § 4 pkt 2 o.p. W związku z tym doręczanie skarżącemu korespondencji mogło nastąpić zgodnie z przepisami prawa polskiego, w miejscu zamieszkania skarżącego według zasad ogólnych doręczania pism osobom fizycznym”²². Należy jed-

²¹ Inną wykładnię tego przepisu przyjął WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 15.04.2014 r., sygn. akt I SA/Bd 273/14.

²² Tak również WSA w Warszawie w wyroku z dnia 18.12.2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1827/12.

nak zauważyć, że w istocie treść art. 147 o.p., w tym zwłaszcza jego § 4, nie wyklucza przyjęcia odmienniejszej tezy – tj. uznania, że jeśli organowi podatkowemu jest znany (choć – jak się wydaje – w praktyce nie będzie to raczej częste) adres ostatniego czasowego pobytu w Polsce strony, która nie ma w Polsce miejsca zamieszkania i która zakończyła w Polsce czasowy pobyt przed wszczęciem postępowania, a także nie ustanowiła w jego toku pełnomocnika do spraw doręczeń, to ma zastosowanie fikcja prawna doręczenia na podstawie art. 147 § 4 pkt 2 o.p. Jak się wydaje, taką koncepcję przyjął WSA w Krakowie w prawomocnym wyroku z dnia 23.04.2014 r., sygn. akt I SA/Kr 197/14, bowiem odnosząc się do informacji zawartej w skardze, że inna strona postępowania „od kilkudziesięciu lat zamieszkuje (...) za granicą”, stwierdził, iż w przypadku potwierdzenia informacji, że wskazana osoba „jest nierezydentem mającym miejsce zamieszkania za granicą, zastosowanie powinny mieć przepisy art. 147 § 2, § 3 i § 4 pkt 2 Ordynacji podatkowej”.

2.7. Kolejną istotną a budzącą wątpliwości kwestią jest, czy organ podatkowy ma obowiązek pouczyć stronę, o której mowa w art. 147 § 1 i 2 o.p., o obowiązkach ustanowienia i zgłoszenia organowi pełnomocnika do spraw doręczeń oraz o określonych w art. 147 § 4 o.p. konsekwencjach niewykonania tych obowiązków.

Odnosnie do tej kwestii wypowiedział się WSA w Krakowie – przy czym jakkolwiek konsekwentnie uznaje, że takie pouczenie jest konieczne, to w swoich orzeczeniach wskazuje różne skutki braku pouczenia. W prawomocnym wyroku z dnia 11.07.2007 r., sygn. akt I SA/Kr 29/06, krakowski Sąd Administracyjny jakkolwiek stwierdził, że żaden przepis nie uzależnia skutku doręczenia „od udzielenia przez organ podatkowy pouczenia o treści art.147 Op”, to wskazał także, iż nie dokonując takiego pouczenia organ podatkowy ryzykuje, że „zgodnie z art. 161 i 162 Op będzie zmuszony przywrócić termin do wniesienia odwołania od tej decyzji”, a nawet że „Uchybienie terminu bez winy strony ma (...) miejsce wtedy, gdy organ podatkowy nie poinformował jej o treści wszystkich przepisów pozostających w związku z przedmiotem opodatkowania, a więc i o treści art.147 Op. albowiem strona nie może ponosić ujemnych konsekwencji zaniechania dopełnienia obowiązku przez organ podatkowy”. Dla uzasadnienia tego wniosku WSA w Krakowie stwierdził, że „w ostatnich latach Polska należy do krajów, w których wyjazdy za granicę najczęściej w poszukiwaniu zatrudnienia są stosunkowo duże. (...) W związku z tym organy podatkowe powinny jak najszybciej dostosować się do zmienionej sytuacji”. Z kolei w prawomocnym wyroku z dnia 3.12.2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1605/09, WSA w Krakowie stwierdził, że „negatywne skutki niezastosowania się do wskazań wynikających z art. 147 Ordynacji podatkowej mogą obciążać podatnika tylko w sytuacji, gdy o powyższych skutkach zostanie przez organ pouczone”, czyli że warunkiem uznania pisma za doręczone na podstawie

art. 147 § 4 pkt 2 o.p. jest pouczenie strony o skutkach niewykonania obowiązków, o których mowa w art. 147 § 1–3 o.p.

Inne stanowisko przedstawił WSA w Szczecinie w prawomocnym wyroku z dnia 1.06.2006 r., sygn. akt I SA/Sz 591/05. Uznał, że podniesiony przez skarżącego „zarzut braku wiedzy co do obowiązku wynikającego z obowiązujących przepisów prawnych (...) nie może być uwzględniony bowiem skarżący nie powiadomił organu o zamiarze wyjazdu zagranicę i o tym ile czasu nieobecność w kraju będzie trwała. W związku z tym skarżący nie mógł uzyskać od organu stosownego pouczenia”.

Z kolei WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 15.10.2014 r., sygn. akt I SA/Bk 350/14, jednoznacznie stwierdził, że „żaden z przepisów o.p. nie nakłada na organy podatkowe (skarbowe) obowiązku pouczenia stron o obowiązujących regulacjach prawnych”.

Należy zauważyć, że żaden przepis prawa nie zobowiązuje organu prowadzącego postępowanie podatkowe do pouczenia strony o obowiązkach określonych w art. 147 § 1–3 o.p. i o skutkach niewypełnienia tych obowiązków. W konsekwencji brak jest podstaw do uzależniania możliwości zastosowania fikcji prawnej określonej w art. 147 § 4 o.p. – inaczej niż w przypadku fikcji prawnej doręczenia określonej w art. 84 ust. 2 u.p.c. w związku z art. 147a o.p. – od wcześniejszego dokonania takiego pouczenia²³. Natomiast biorąc pod uwagę, że brak pouczenia może w niektórych przypadkach stanowić okoliczność mającą wpływ na decyzję co do przywrócenia stronie terminu do dokonania czynności (art. 162 § 1 o.p.), zasadne jest – by zapobiec takiej sytuacji – poinformowanie (pouczenie) stron przez organ podatkowy o przedmiotowych obowiązkach oraz o skutkach ich niewykonania. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, do której odniósł się WSA w Szczecinie w ww. wyroku o sygn. akt I SA/Sz 591/05.

3. Zastosowanie art. 137 o.p. do instytucji pełnomocnika do spraw doręczeń

Pełnomocnictwo do spraw doręczeń, o którym mowa w art. 147 o.p., jest szczególnym pełnomocnictwem w postępowaniu podatkowym, w związku z tym w zakresie nieuregulowanym w art. 147 o.p. należy stosować ogólną regulację dotyczącą pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym, czyli art. 137 o.p.

Oznacza to w szczególności, że pełnomocnictwo do spraw doręczeń powinno być udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego

²³ Podobne stanowisko zajmują sądy administracyjne odnośnie do kwestii pouczenia o obowiązku zawiadomienia o zmianie adresu w toku postępowania (art. 146 § 1 o.p.) – zob. m.in. wyroki NSA z dnia 27.03.2014 r., sygn. akt II FSK 1012/12, oraz z dnia 8.10.2010 r., sygn. akt II FSK 926/09; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19.05.2004 r., sygn. akt V SA 3767/03; wyrok WSA w Łodzi z dnia 8.12.2011 r., sygn. akt I SA/Łd 1180/11; wyrok WSA w Lublinie z dnia 7.02.2014 r., sygn. akt I SA/Lu 1288/13.

lub zgłoszone ustnie do protokołu (art. 137 § 2). Uważam, że z uwagi na ww. okoliczność w przypadku pisemnego pełnomocnictwa zawiadomienie, o którym mowa w art. 147 § 3 o.p., powinno nastąpić w sposób określony w art. 137 § 3 o.p., czyli poprzez załączenie do akt postępowania podatkowego oryginału lub właściwie poświadczanego odpisu pełnomocnictwa²⁴. Ponadto, zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej²⁵, złożenie do akt postępowania podatkowego dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa (niezależnie czy składany jest oryginał, czy odpis tego dokumentu) wiąże się z powstaniem obowiązku uiszczenia opłaty skarbowej.

Moim zdaniem, skoro pełnomocnictwo do spraw doręczeń jest szczególnym pełnomocnictwem w postępowaniu podatkowym, to ma do niego zastosowanie również § 1 art. 137 o.p., co oznacza, że pełnomocnikiem do spraw doręczeń może być tylko „osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych”. Ponadto, w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów pełnomocnikiem do spraw doręczeń może być także „osoba, o której mowa w art. 79 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. - Prawo celne” (art. 137 § 2 o.p.).

4. Zakres działania pełnomocnika do spraw doręczeń

4.1. Pełnomocnik strony do spraw doręczeń jest umocowany do odbioru wszelkiej korespondencji kierowanej do strony w postępowaniu podatkowym, chyba że w dokumencie pełnomocnictwa lub w oświadczeniu złożonym przez stronę do protokołu wyraźnie zastrzeżono inaczej. W przypadku braku takiego zastrzeżenia (jak jednolicie przyjmują sądy administracyjne odnośnie do instytucji pełnomocnika w postępowaniu podatkowym, co ma pełne odniesienie do pełnomocnika, o którym mowa w art. 147 o.p.) umocowanie pełnomocnika rozciąga się na wszystkie fazy postępowania (zatem jeśli ustanowienie pełnomocnika do spraw doręczeń

²⁴ Takie stanowisko zajął również WSA w Łodzi w wyroku z dnia 12.12.2013 r., sygn. akt I SA/Łd 32/13, stwierdzając, że „Innego sposobu «oznajmienia» przepisy Ordynacji podatkowej nie wskazują”. Należy podkreślić, że w większości orzeczeń sądy administracyjnie zasadnie przyjmują, iż złożenie pełnomocnictwa do akt kontroli podatkowej nie może stanowić wystarczającej podstawy dla przyjęcia, że czynnością tą została wyrażona wola uczestniczenia również w postępowaniu podatkowym, którego wszczęcia nie można przecież z góry zakładać już w postępowaniu kontrolnym”, konieczne jest złożenie dokumentów pełnomocnictwa do akt postępowania podatkowego, nie jest także wystarczające złożenie organowi podatkowemu ogólnego pełnomocnictwa bez wskazania konkretnej sprawy (m.in. wyroki NSA z dnia 3.09.2013 r., sygn. akt I FSK 1329/12; z dnia 13.06.2013 r., sygn. akt I FSK 1146/12; z dnia 20.12.2012 r., sygn. akt II FSK 2125/11 oraz z dnia 23.08.2007 r., sygn. akt II FSK 682/07; wyroki WSA w Łodzi z dnia 18.05.2010 r., sygn. akt I SA/Łd 1/10 i I SA/Łd 2/10; wyrok WSA w Warszawie z dnia 27.06.2008 r., sygn. akt III SA/Wa 2189/07).

²⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 1282, ze zm.

zostało zgłoszone w fazie postępowania przed organem pierwszej instancji, pełnomocnik będzie także upoważniony do odbioru korespondencji kierowanej do strony przez organ odwoławczy²⁶ oraz na wszystkie postępowania wypadkowe (incydentalne, akcesoryjne)²⁷.

W związku z powyższym należy wskazać, że obowiązek określony w art. 147 o.p. nie zostanie w pełni zrealizowany, jeśli strona, do której on się odnosi, ograniczy zakres pełnomocnictwa tylko do niektórych pism w postępowaniu podatkowym bądź niektórych faz postępowania czy wyłączy umocowanie do odbioru pism w postępowaniach incydentalnych (wypadkowych). W takim przypadku pisma, których nie można doręczyć z uwagi na ww. zastrzeżenie, należy uznać za doręczone w miejscach wskazanych w art. 147 § 4 o.p.

Oczywiście strona może ustanowić kilku pełnomocników do doręczeń z różnym zakresem umocowania, nie narusza to art. 147 § 1–3 o.p.

4.2. Zgodnie z art. 136 *in fine* o.p., jedynie w przypadku tych czynności w postępowaniu podatkowym, których charakter wymaga osobistego działania strony, wykluczone jest jej zastępowanie przez pełnomocnika.

Niewątpliwie czynność odbioru korespondencji zasadniczo nie wymaga osobistego działania strony²⁸. Wątpliwości budzi jednak, komu należy doręczyć skierowane do strony wezwanie do osobistego złożenia wyjaśnień lub dokonania innej czynności, o którym mowa w art. 155–159 o.p., w tym wezwanie na przesłuchanie (art. 199 o.p.). Uważam, że prawidłowe jest – zwłaszcza w odniesieniu do pełnomocnika do spraw doręczeń, o którym mowa w art. 147 o.p., skoro obowiązek jego ustanowienia i zgłoszenia powstaje w związku z niemożnością osobistego odbioru korespondencji urzędowej przez stronę postępowania (lub w przypadku wskazanym w § 2 tego przepisu, ryzykiem jej nieobecności w kraju w momencie dostarczania tej korespondencji) – stanowisko, iż „Obowiązek doręczania pism pełnomocnikowi dotyczy również przypadków, gdy pismo wzywa do udziału strony w czynności, której charakter wymaga jej osobistego działania. O przesłuchaniu strony powinien zostać zawiadomiony jej pełnomocnik (wyrok NSA z dnia 27.05.1998 r., sygn.. akt I SA/Kr 827/97, niepubl.)”²⁹.

²⁶ Zob. m.in. prawomocne wyroki WSA w Olsztynie z dnia 27.02.2014 r., sygn. akt I SA/Ol 102/14, I SA/Ol 105/14, I SA/Ol 127/14 i I SA/Ol 128/14.

²⁷ Taki charakter mają w szczególności postępowanie w przedmiocie wstrzymania wykonalności decyzji (zob. m.in. wyrok NSA z dnia 26.06.2013 r., sygn. akt I FSK 1024/12) oraz postępowanie w przedmiocie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności (po pewnych wahaniach obecnie dość jednolicie sądy administracyjne wskazują na incydentalny charakter tego postępowania w relacji do postępowania podatkowego; zob. m.in. wyroki NSA z dnia 15.04.2014 r. sygn. akt II FSK 825/12; z dnia 16.01.2014 r., sygn. akt II FSK 718/13; z dnia 3.10.2013 r., sygn. akt II FSK 862/12 oraz z dnia 13.06.2012 r., sygn. akt II FSK 837/11; wyrok WSA w Kielcach z dnia 24.04.2013 r., sygn. akt I SA/Ke 180/13; wyrok WSA w Krakowie z dnia 29.11.2011 r., sygn. akt I SA/Kr 802/11).

²⁸ Dotyczy to również odbioru zawiadomienia o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodów wskazanych w art. 190 § 1 o.p.

²⁹ Prawomocny wyrok WSA w Krakowie z dnia 14.11.2008 r., sygn. akt I SA/Kr 1159/07. Tak również WSA w Gliwicach w prawomocnym wyroku z dnia 5.02.2013 r.,

4.3. Pełnomocnictwo do spraw doręczeń oznacza umocowanie pełnomocnika jedynie do odbioru korespondencji kierowanej do mocodawcy. Doręczenie pisma pełnomocnikowi do spraw doręczeń, którego ustanowienie przez stronę postępowania podatkowego zostało zgłoszone właściwemu organowi podatkowemu, wywołuje takie same skutki jak doręczenie pisma do rąk samej strony³⁰. Dla uznania skutku doręczenia nie ma przy tym znaczenia, czy strona zapoznała się z tym pismem, a nawet czy została powiadomiona przez pełnomocnika o jego doręczeniu.

Osoba, której udzielono takiego pełnomocnictwa, nie może podejmować skutecznie innych czynności za stronę w postępowaniu podatkowym. Gdyby taki pełnomocnik dokonał w imieniu strony innej czynności w postępowaniu (np. złożył pismo), organ podatkowy powinien przeprowadzić czynności, o których mowa w art. 169 § 1 o.p. (mamy bowiem do czynienia z brakiem formalnym w postaci niezłożenia do akt dokumentu pełnomocnictwa)³¹.

Należy także zauważyć, że pełnomocnik strony do spraw doręczeń nie może ustanowić dla niej innych pełnomocników do spraw doręczeń (tzw. pełnomocników substytucyjnych)³², jeśli nie zostanie do tego umocowany przez stronę. Ordynacja podatkowa nie reguluje tej kwestii wprost. Natomiast z uwagi na odesłanie zawarte w art. 137 § 4 o.p. ma zastosowanie art. 106 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny³³, który stanowi, iż „Pełnomocnik może ustanowić dla mocodawcy innych pełnomocników tylko wtedy, gdy umocowanie takie wynika z treści pełnomocnictwa, z ustawy lub ze stosunku prawnego będącego podstawą pełnomocnictwa”. Kwestię ustanawiania pełnomocników substytucyjnych reguluje także art. 91 pkt 3 ustawy z dnia 17 listopada 1964. Kodeks postępowania cywilnego³⁴, zwanej dalej „k.p.c.” (mający zastosowanie w postępowaniu podatkowym

sygn. akt I SA/GI 693/12, oraz WSA w Łodzi w prawomocnym wyroku z dnia 8.08.2008 r., sygn. akt I SA/Łd 383/08. Z kolei P. Pietrasz (P. Pietrasz, *Komentarz do art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Lex) uznał, że zasadne jest skierowanie pisma wzywającego stronę, działającą przez pełnomocnika, do dokonania określonej czynności osobiście, „także do strony” (czyli uznaje, że prawidłowe jest doręczenie pełnomocnikowi i zawiadomienie strony), bowiem pełnomocnik nie dysponuje „środkami umożliwiającymi nałożenie na stronę obowiązku określonego zachowania się”.

³⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 8.10.2010 r., sygn. akt II FSK 944/09.

³¹ Zob. m.in. wyroki NSA z dnia 8.05.2014 r., sygn. akt II FSK 1143/12 i z dnia 1.10.2001 r., sygn. akt II SA 2177/00. Należy podkreślić, że wszelkie braki formalne pełnomocnictwa (dotyczy to także pełnomocnictwa do spraw doręczeń) powodują, że – do czasu ich usunięcia – organ podatkowy nie może doręczać pism osobie powołującej się na takie umocowanie (zob. wyrok NSA z dnia 19.05.2009 r., sygn. akt II GSK 958/08), uzasadnia to również wymóg ochrony tajemnicy skarbowej.

³² Należy podkreślić, że instytucja „pełnomocnika substytucyjnego” to nie instytucja „osoby upoważnionej do odbioru korespondencji” (o której mowa m.in. w art. 148 § 2 pkt 2 o.p.).

³³ Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 121.

³⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 101, ze zm.

z uwagi na ww. odesłanie w art. 137 § 4 o.p.). Jednakże przepis ten umocowuje (nie jest zatem potrzebne dodatkowe umocowanie w dokumencie pełnomocnictwa) pełnomocnika procesowego, a za takiego nie może być uznany pełnomocnik, o którym mowa w art. 147 o.p., do udzielenia adwokatowi lub radcy prawnemu pełnomocnictwa substytucyjnego.

4.4. Oczywiście zgłoszenie organowi prowadzącemu postępowanie ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń w sytuacji określonej w art. 147 § 1 i 2 o.p. nie powoduje, że adresatem pisma przesyłanego pełnomocnikowi powinien być ten pełnomocnik – adresatem jest nadal strona postępowania, co powinno znaleźć wyraz w treści pisma. Natomiast dane pełnomocnika strony, któremu doręcza się przesyłkę zawierającą pismo skierowane do strony, należy umieścić (zresztą zgodnie także z przepisami prawa pocztowego) na kopercie i zwrotnym potwierdzeniu odbioru.

Jak zasadnie wskazał Piotr Pietrasz³⁵, „Pisma powinny być doręczane pełnomocnikom, a nie kierowane do nich. Czym innym jest «skierowanie» postanowienia lub decyzji do określonej osoby, a czym innym jego «doręczenie». Nazwisko pełnomocnika wystarczy wpisać na kopercie, w której przesyła się decyzję. Ewentualnie – dla celów biurowych – można uczynić adnotację w aktach, informującą, komu i kiedy wysłano przesyłkę (wyrok NSA z dnia 17 listopada 1999 r., III SA 7971/98, Lex nr 40850)».

Należy jednak stwierdzić, że podanie przez organ podatkowy w nagłówku pisma skierowanego do strony oprócz danych strony również danych jej pełnomocnika, któremu pismo jest doręczane, nie jest błędem organu, a na pewno nie wpływa na wynik sprawy³⁶. W tym kontekście należy wziąć pod uwagę wyrok NSA z dnia 25.05.2011 r., sygn. akt II FSK 324/11, w którym stwierdzono: „Odnosząc się do argumenty dotyczącego nieprawidłowego adresowania korespondencji do pełnomocnika skarżącego, należy wskazać, że zgodnie z art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej jeżeli strona ustanowiła pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi. W tej sytuacji nie można stawiać zarzutu, że organ podatkowy nieprawidłowo adresował korespondencję, wskazując jako odbiorcę A. J. B. Skoro była ona pełnomocnikiem

³⁵ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa*, Lex.

³⁶ Sądy administracyjne uznają nawet, że „Wskazanie w decyzji organu drugiej instancji jako jej adresata A. G. (niebędącego stroną postępowania – dop. MS) przy jednoczesnej tożsamości podmiotowej i przedmiotowej sprawy określonej w dalszej treści zaskarżonej decyzji, a w szczególności w jej uzasadnieniu winno być oceniane w kategorii błędu pisarskiego podlegającego z urzędu sprostowaniu przez ten organ. Opisane wyżej wskazanie strony postępowania nie wpływa jednak na wynik sprawy i nie kreuje, wbrew podniesionym na rozprawie zarzutom, innego podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku niż strona skarżąca. W tym miejscu należy wskazać na treść wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 listopada 1999 r. sygn. akt III SA 7971/98i z dnia 15 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1328/08, w których wyrażono pogląd, że o tym, do kogo dana decyzja jest skierowana, decyduje jej treść, w której musi się znaleźć miejsce na oznaczenie strony (art. 210 § 1 pkt 3 O.p.)” (tak WSA w Gliwicach w prawomocnym wyroku z dnia 23.07.2012 r., sygn. akt III SA/GI 295/12).

skarżącego to brak wskazania na kopercie czy zwrotnym potwierdzeniu odbioru, że osoba, której nazwisko i adres wpisano jako adresata przesyłki jest pełnomocnikiem, nie powoduje, iż decyzja została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie (por. wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2009 r., I FSK 1328/08, LEX nr 582424; z dnia 17 listopada 1999 r., III SA 7971/98). O tym bowiem, do kogo dana decyzja jest skierowana, decyduje jej treść, w której musi się znaleźć miejsce na oznaczenie strony (art. 210 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej).”

5. Skutki naruszenia obowiązku doręczenia pism pełnomocnikowi

W przypadku ustanowienia pełnomocnika umocowanego do odbioru pism kierowanych przez organ podatkowy do strony postępowania, np. pełnomocnika do spraw doręczeń, o którym mowa w art. 147 o.p., organ podatkowy nie powinien doręczać pism stronie, lecz pełnomocnikowi, a jeśli za stronę działa także pełnomocnik (pełnomocnicy) ustanowiony na podstawie art. 136 i 137 o.p. (choć – jak wskazano wyżej – w takim przypadku nie aktualizuje się obowiązek, o którym mowa w art. 147 § 1–3 o.p., to nie wyklucza to prawa strony do ustanowienia również pełnomocnika do spraw doręczeń) – pisma należy doręczać pełnomocnikowi do spraw doręczeń (moim zdaniem, wynika to z art. 145 § 3 o.p.³⁷).

W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane są rozbieżne stanowiska co do konsekwencji naruszenia ww. zasady, tj. doręczenia pisma organu podatkowego bezpośrednio stronie z pominięciem pełnomocnika bądź doręczenia pisma innemu pełnomocnikowi niż ten, który został wskazany przez stronę jako właściwy do spraw doręczeń. W ostatnich latach wydaje się dominować w orzecznictwie sądów administracyjnych, moim zdaniem, słuszne stanowisko³⁸, że taka sytuacja nie może być utożsamiana z brakiem doręczenia, a oznacza naruszenie przepisów proceduralnych, które pozostaje bez wpływu na ocenę skuteczności doręczenia, jeśli nie miało wpływu na wynik sprawy – czyli jeśli nie wywołało dla adresata negatywnych skutków (np. gdy pomimo doręczenia decyzji podatkowej bezpośrednio podatnikowi z pominięciem jego pełnomocnika, odwołanie od tej decyzji zostało złożone w terminie³⁹). Innymi słowy, do-

³⁷ Tak również NSA w wyroku z dnia 6.09.2013 r., sygn. akt II FSK 2561/11.

³⁸ Zob. m.in. wyroki NSA z dnia 15.04.2014 r., sygn. akt II FSK 825/12; z dnia 27.07.2010 r., sygn. akt I GSK 826/09 i z dnia 19.02.2008 r., sygn. akt I FSK 282/07; wyroki WSA w Gdańsku z dnia 8.10.2014 r., sygn. akt I SA/Gd 200/14 i z dnia 26.03.2013 r., sygn. akt I SA/Gd 1405/12; wyrok WSA w Opolu z dnia 16.07.2014 r., sygn. akt I SA/Op 430/14; wyroki WSA w Warszawie z dnia 3.06.2008 r., sygn. akt III SA/Wa 378/08 i z dnia 18.02.2004 r., sygn. akt III SA 1895/02; wyrok WSA w Krakowie z dnia 12.03.2014 r., sygn. akt I SA/Kr 233/13.

³⁹ W wyroku z dnia 16.10.2014 r., sygn. akt II GSK 434/13 NSA jednoznacznie stwierdził, że „przepisy o doręczeniach mają charakter gwarancyjny. Co do zasady ich

ręczenie pisma stronie z pominięciem pełnomocnika bądź niewłaściwemu (biorąc pod uwagę regulację art. 145 § 3 zdanie pierwsze o.p.) pełnomocnikowi będzie uznane za skutecznie dokonane, jeżeli nie wywołuje dla strony ujemnych skutków procesowych. W niektórych orzeczeniach sądy wyrażają jednak inny pogląd⁴⁰ – uznają, że doręczenie stronie rozstrzygnięcia organu podatkowego (postanowienia, decyzji) z pominięciem pełnomocnika stanowi istotne naruszenie proceduralne, które – nawet w sytuacji złożenia przez stronę lub w jej imieniu środka zaskarżenia od takiego rozstrzygnięcia w terminie liczonym od dnia wadliwego doręczenia – uzasadnia uchylenie wadliwie doręczonego rozstrzygnięcia (należy jednak zauważyć, że w niektórych sprawach, w których te orzeczenia zostały wydane, organy podatkowe w ogóle – nie tylko w zakresie doręczenia decyzji podatkowej, ale i w przypadku innych czynności procesowych – pomijały pełnomocnika strony, a to – w ocenie sądów – stanowiło naruszenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym uzasadniające przecież jego wznowienie).

6. Określenie terminu, od którego organ podatkowy powinien doręczać pisma pełnomocnikowi (w przypadku zgłoszenia jego ustanowienia), a w przypadku wypowiedzenia pełnomocnictwa – stronie bądź na nowy adres (w przypadku zmiany adresu do doręczeń)

6.1. Ustanowienie pełnomocnika do spraw doręczeń powinno być zgłoszone organowi podatkowemu właściwemu w sprawie (art. 147 § 3 o.p.), w związku z tym wywołuje ono skutek w postępowaniu w postaci obowiązku organu doręczenia pism temu pełnomocnikowi od momentu zgłoszenia.

Wypowiedzenie (cofnięcie, odwołanie, zrzeczenie się) pełnomocnictwa do spraw doręczeń⁴¹ powinno być dokonane w tej samej formie prawnej jak

naruszanie musi być traktowane restryktywnie, jednak nie może być formalistyczne. Z tego powodu (...) należy dokonać wyraźnego rozróżnienia dwóch sytuacji, czyli doręczenia postanowienia stronie oraz doręczenia tego rozstrzygnięcia pełnomocnikowi. W tym drugim przypadku wada ma charakter konwalidowalny, o ile pismo zostało doręczone stronie, a pełnomocnik w oznaczonym prawem terminie dopełnia czynności procesowej związanej z tym rozstrzygnięciem”.

⁴⁰ Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 11.07.2014 r., sygn. akt II FSK 2668/12; prawomocny wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27.02.2014 r., sygn. akt I SA/Ol 102/14; prawomocny wyrok WSA w Krakowie z dnia 26.06.2013 r., sygn. akt I SA/Kr 666/13; nieprawomocny wyrok WSA w Łodzi z dnia 10.09.2014 r., sygn. akt I SA/Łd 634/14 (oraz orzeczenia powołane w tych wyrokach).

⁴¹ Przepisy prawa nie przewidują wygaśnięcia pełnomocnictwa do spraw doręczeń, o którym mowa w art. 147 o.p., z uwagi jedynie na powrót do kraju strony, która udzieliła takiego pełnomocnictwa (bez wpływu na skuteczność pełnomocnictwa pozostają takie okoliczności jak powiadomienie organu prowadzącego postępowanie podatko-

udzielenie pełnomocnictwa – czyli na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone ustnie do protokołu. Wymaga tego w szczególności zasada pisemności (art. 126 o.p.), stanowiąca ogólną zasadę postępowania podatkowego. Wypowiedzenie pełnomocnictwa przez stronę – podobnie jak udzielenie pełnomocnictwa – stanowi oświadczenie woli strony⁴², które jest składane pełnomocnikowi, a w przypadku wypowiedzenia pełnomocnictwa przez pełnomocnika, oświadczenie pełnomocnika powinno być złożone mocodawcy. Ponadto, z oświadczenia musi jednoznacznie wynikać wypowiedzenie (cofnięcie, odwołanie, zrzeczenie się) pełnomocnictwa do spraw doręczeń. W szczególności brak jest podstaw do przyjęcia, że ustanowienie przez stronę i zgłoszenie kolejnego pełnomocnika do spraw doręczeń (czy pełnomocnika umocowanego w szerszym zakresie w danym postępowaniu) oznacza wypowiedzenie pełnomocnictwa dotychczasowemu pełnomocnikowi do spraw doręczeń. Wypowiedzenie pełnomocnictwa powinno być zgłoszone organowi prowadzącemu postępowanie podatkowe⁴³ (wynika to z art. 94 § 1 k.p.c., do którego odsyła art. 137 § 4 o.p.), w związku z tym odnosi skutek prawny – z zastrzeżeniem sytuacji opisanej w art. 94 § 2 k.p.c. w związku z art. 137 § 4 o.p. (którą to regulację zanalizowano poniżej w pkt 4) – w stosunku do organu podatkowego z chwilą zawiadomienia go o tym⁴⁴.

Zmiany adresu dotyczy regulacja art. 146 o.p., zastrzegająca obowiązek strony i pełnomocnika zawiadomienia organu podatkowego w toku postępowania o zmianie adresu pod rygorem zastosowania fikcji prawnej doręczenia

wym o zakończeniu pobytu strony za granicą czy skrócenie przez nią planowanego okresu pobytu poza granicami kraju, nawet gdyby w konsekwencji rzeczywisty okres takiego pobytu okazał się krótszy niż dwa miesiące). Natomiast strona może m.in. z takiego powodu – by pisma znowu były jej doręczane – wypowiedzieć pełnomocnictwo do spraw doręczeń.

⁴² Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 1.09.2009 r., sygn. akt I UK 94/09, Lex, powołując się na regulację art. 94 § 1 k.p.c. stwierdził, że „pełnomocnik procesowy nie jest (...) uprawniony do skutecznego wypowiedzenia pełnomocnictwa innemu pełnomocnikowi tej samej strony”.

⁴³ W postanowieniu z dnia 29.01.1968 r., sygn. akt I CZ 124/67, Lex, Sąd Najwyższy uznał, że profesjonalny pełnomocnik nie tylko może, ale powinien – także w przypadku, gdy nie on, lecz jego mocodawca wypowiedział pełnomocnictwo – zawiadomić organ prowadzący postępowanie o wypowiedzeniu pełnomocnictwa. Tak również Sąd Apelacyjny w Poznaniu w postanowieniu z dnia 14.10.2013 r., sygn. akt I ACz 1681/13, Sąd Apelacyjny w Szczecinie w postanowieniu z dnia 23.11.2012 r., sygn. akt I Acz 843/12, oraz Sąd Apelacyjny w Warszawie, który w wyroku z dnia 7.05.2014 r., sygn. akt I Aca 1734/13, stwierdził, że „niepoinformowanie sądu o wypowiedzeniu pełnomocnictwa przez adwokata A. H. powinno być traktowane jako naruszenie obowiązków profesjonalnego pełnomocnika” (wszystkie ww. orzeczenia opubl. na stronie <http://orzeczenia.ms.gov.pl>). W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że art. 27 ust. 2 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 635, ze zm.) stanowi, iż „Adwokat, wypowiadając pełnomocnictwo, zawiadamia o tym zainteresowane organy (...)”.

⁴⁴ Zob. m.in. wyrok NSA z dnia 17.01.2013 r., sygn. akt II FSK 1107/11.

pod dotychczasowym adresem. Z tego względu także zmiana w toku postępowania adresu strony działającej samodzielnie w postępowaniu albo pełnomocnika strony, którego ustanowienie zostało zgłoszone organowi, powoduje obowiązek doręczenia pism pod nowym adresem dopiero od momentu zawiadomienia o nim organu podatkowego prowadzącego postępowanie.

Zawiadomienie organu podatkowego o ww. zmianach następuje w momencie złożenia pisma w tej sprawie do akt postępowania (czyli wpływu pisma do organu podatkowego prowadzącego postępowanie), a nie w dacie nadania tego pisma na poczcie⁴⁵.

6.2. Oczywiście zgłoszenie ww. zmian pozostaje bez wpływu na skuteczność wcześniej dokonanych – z uwzględnieniem dotychczasowych danych – doręczeń pism (dotyczy to również uznania skutku doręczenia pisma pomimo braku fizycznego jego dostarczenia – tzw. fikcja prawna doręczenia przewidziana w art. 146 § 2, art. 150 § 2 zdanie drugie czy art. 153 § 2⁴⁶ o.p.), w tym doręczeń zrealizowanych przed dokonaniem zgłoszenia a po złożeniu pełnomocnikowi przez mocodawcę bądź mocodawcy przez pełnomocnika oświadczenia o wypowiedzeniu pełnomocnictwa, a nawet po upływie dwutygodniowego terminu, o którym mowa w art. 94 § 2 k.p.c.⁴⁷. W związku z tym nie zachodzi konieczność (i podstawa prawna) ponownego doręczenia tych pism odpowiednio innemu (nowemu) adresatowi lub na inny (nowy) adres.

6.3. Zdarza się jednak, że po wysłaniu pisma przez organ podatkowy w toku postępowania, na przykład po przekazaniu (nadaniu) pisma operatorowi pocztowemu celem doręczenia, a przed dostarczeniem tego pisma lub upływem terminu, o którym mowa w art. 150 § 2 zdanie drugie o.p. (mającym zastosowanie wprost do osób fizycznych i odpowiednio – z uwagi na odesłanie zawarte w art. 151 zdanie drugie o.p. – do osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej) strona bądź jej pełnomocnik zawiadomi organ podatkowy o ww. zmianach dotyczących pełnomocnika do spraw doręczeń czy adresu. Należy zauważyć, że w doktrynie i orzecznictwie zgłaszane są różne stanowiska odnośnie do wpływu przedmiotowego zawiadomienia na skuteczność doręczenia w takiej sytuacji.

Niektórzy przedstawiciele doktryny (np. A. Oleś, Glosa do wyroku NSA z dnia 24 października 2012 r., II FSK 585/2011, Lex) uważają, że skoro wa-

⁴⁵ Tak również m.in. NSA w wyroku z dnia 21.03.2014 r., sygn. akt II FSK 947/12, oraz WSA w Warszawie w wyroku z dnia 11.04.2005 r., sygn. akt V SA/Wa 551/04.

⁴⁶ Tak również WSA w Bydgoszczy, który w wyroku z dnia 22.07.2014 r., sygn. akt I SA/Bd 654/14, stwierdził, że zawiadomienie organu podatkowego o wypowiedzeniu pełnomocnictwa już po odmowie pełnomocnika przyjęcia pisma pozostaje bez wpływu na uznanie doręczenia pisma na podstawie art. 153 § 2 o.p.

⁴⁷ Zob. wyrok SN z dnia 24.02.2006 r., sygn. akt II CK 425/05, Lex; wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 14.03.2013 r., sygn. akt I ACa 77/13, <http://orzeczenia.ms.gov.pl>, oraz wyrok NSA z dnia 27.10.2011 r., sygn. akt II FSK 1387/11.

runkiem skuteczności doręczenia pisma pełnomocnikowi jest posiadanie przez niego legitymacji do odbioru pisma, to zachodzi „konieczność ponownej ekspedycji pisma w przypadku, gdy pełnomocnik legitymację utraci m.in. na skutek wygaśnięcia pełnomocnictwa. Nie można w takiej sytuacji uznać pisma za doręczone, jeżeli po jego wysłaniu, ale przed upływem okresu czternastodniowego z art. 150 § 2 o.p., organ poweźmie wiadomość o wygaśnięciu pełnomocnictwa. Zgodnie z językowym brzmieniem przepisu doręczenie uważa się za dokonane z upływem ostatniego dnia okresu (art. 150 § 2 o.p. in fine). Organ w takiej sytuacji jest zobligowany do ponownej wysyłki pisma podmiotowi legitymowanemu do odbioru”. Również NSA w wyroku z dnia 3.02.2009 r., sygn. akt II FSK 1582/07, podkreślając, że „doręczenie pisma we wskazanym trybie jest możliwe tylko wówczas, gdy odbiorca jest legitymowany (uprawniony) do jego odbioru”, uznał, że w sytuacji, gdy organ podatkowy został zawiadomiony o cofnięciu pełnomocnictwa w trakcie biegu czternastodniowego terminu określonego w art. 150 § 1 o.p., „nie doszło do wywołania skutku prawnego doręczenia”⁴⁸.

W wielu orzeczeniach sądy administracyjne przyjmują jednak inne podejście. W niektórych orzeczeniach⁴⁹ sądy administracyjne stwierdziły nawet, że dla uznania skutku doręczenia pisma decydujące jest prawidłowe ustalenie przez organ w dniu wysłania pisma, do kogo (do strony czy do pełnomocnika, a jeśli strona ustanowiła kilku pełnomocników – do którego z nich) i na jaki adres przesyłka powinna zostać doręczona i wysłanie jej z uwzględnieniem tych danych. W konsekwencji zawiadomienie organu podatkowego o zmianie adresata (tj. o ustanowieniu lub zmianie pełnomocnika umocowanego do odbioru pism bądź o wypowiedzeniu pełnomocnictwa) czy adresu po dokonaniu ekspedycji przesyłki nie oznacza konieczności ponownego wysłania pisma z uwzględnieniem nowych danych, brak jest podstaw do uznania w odniesieniu do pierwszej wysyłki, że miało miejsce naruszenie art. 145 § 1 i 2 o.p.

Najczęściej sądy administracyjne przyjmują jednak, że decydujący jest moment podjęcia przez operatora pocztowego czynności dostarczenia przesyłki na wskazany w niej adres i umieszczenia w miejscu wskazanym w art. 150 § 2 o.p. (czyli w oddawczej skrzynce pocztowej lub – gdy nie jest to możliwe – na drzwiach mieszkania adresata, jego biura lub innego pomieszczenia, w którym wykonuje on czynności zawodowe, bądź w widocznym

⁴⁸ Należy zauważyć, że Sąd Najwyższy (w sprawie cywilnej) w postanowieniu z dnia 12.04.2013 r., sygn. akt IV Cz 20/13, Lex, stwierdził, że „należy odmówić skuteczności na podstawie art. 94 § 1 k.p.c. doręczeniu odpisu wyroku z uzasadnieniem byłemu pełnomocnikowi we wszystkich tych przypadkach, w których dzień doręczenia pokrywa się z dniem zawiadomienia sądu o wypowiedzeniu pełnomocnictwa”.

⁴⁹ Zob. m.in. postanowienie NSA z dnia 28.08.2013 r., sygn. akt I FSK 1231/13; wyroki NSA z dnia 21.02.2012 r., sygn. akt II FSK 1614/10 i z dnia 3.11.2011 r., sygn. akt II FSK 2586/10; prawomocny wyrok WSA w Krakowie z dnia 26.06.2014 r., sygn. I SA/Kr 835/14; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28.10.2013 r., sygn. akt I SA/Gl 144/13, i powołane w nim orzeczenia NSA.

miejscu przy wejściu na posesję adresata) pierwszego zawiadomienia (awizo) o pozostawieniu pisma w miejscu określonym w art. 150 § 1 o.p. W pełni wyraził to NSA w wyroku z dnia 27.10.2011 r., sygn. akt II FSK 1387/11: „dla udowodnienia skutecznego doręczenia decyzji konieczne było wykazanie przez organ, że decyzja została wysłana na właściwy adres ustanowionego w sprawie pełnomocnika, a pełnomocnik został w sposób prawidłowy zawiadomiony o nadejściu pisma i miejscu gdzie może je odebrać, jeszcze przed zawiadomieniem organu o wypowiedzeniu pełnomocnictwa”. Podobne stanowisko zajął NSA w wyrokach z dnia 21.03.2013 r., sygn. akt II FSK 1419/11, oraz z dnia 15.12.2010 r., sygn. akt II FSK 1318/10. W tym ostatnim wyroku, odnosząc się do skutków zawiadomienia organu przez stronę postępowania o zmianie jej adresu w toku czynności zmierzających do doręczenia jej decyzji podatkowej, stwierdził: „Skoro w chwili wyekspediowania decyzji adres nie uległ zmianie, to organ prawidłowo wysłał ją właśnie pod ten adres. Również uprawnione były działania zmierzające do doręczenia tej przesyłki, a podjęte przez Urząd Miasta w G., gdyż w chwili, gdy przesyłka dotarła pod adres znany organowi, podatnik miał obowiązek odbioru korespondencji jeszcze pod tym adresem. Zaniedbanie obowiązku powiadomienia w stosownym czasie o zmianie adresu obciąża skarżącego, podobnie jak i ryzyko nieodebrania korespondencji kierowanej na pierwszy adres”.

Uważam, że prawidłowe jest to ostatnie stanowisko. Nie stanowi ono wykładni *contra legem*, a równocześnie uwzględnia cele i ogólne zasady postępowania podatkowego. Moim zdaniem, dokonując wykładni przepisów regulujących skutki wypowiedzenia pełnomocnictwa do spraw doręczeń czy innych zmian danych do doręczeń, należy – jak wskazał NSA w ww. wyroku z dnia 27.10.2011 r., sygn. akt II FSK 1387/11 – „mieć na względzie zarówno ochronę praw strony postępowania, jak również procesową skuteczność działania organów administracji”. Ww. podejście zabezpiecza właściwy przebieg postępowania podatkowego, mobilizując strony i ich pełnomocników do zgłaszania organowi podatkowemu ww. zmian w terminie umożliwiającym im odbiór pism przez właściwą osobę i pod aktualnym adresem. Przyjęcie nieskuteczności doręczenia pisma w każdym przypadku, gdy po jego wysłaniu organ podatkowy jest zawiadamiany o zmianie danych do doręczeń (adresata lub adresu do doręczeń), oznaczałoby w praktyce wykluczenie możliwości skutecznego doręczenia korespondencji (a tym samym możliwości przeprowadzenia i zakończenia postępowania podatkowego) przez organ podatkowy w sytuacji, gdyby strona – po powzięciu wiadomości o awizowaniu – udzielała kolejnych pełnomocnictw bądź zmieniała adres do doręczeń. Równocześnie wskazane w poprzednim akapicie podejście uwzględnia interesy strony postępowania – nie narusza jej prawa do czynnego udziału w postępowaniu, skoro decydujący dla oceny skuteczności doręczenia pisma nie jest moment ekspedycji pisma przez organ podatkowy, lecz moment umieszczenia awizo (zawiadomienia o nadejściu pisma) w miejscu wskazanym w art. 150 § 2 o.p.

6.4. Oceniając skuteczność doręczenia pisma pełnomocnikowi do spraw doręczeń w przypadku, gdy w toku procesu doręczenia (czyli po wysłaniu pisma a przed jego odbiorem lub wystąpieniem skutku prawnego doręczenia, o którym mowa w art. 150 § 2 *in fine* o.p.) organ podatkowy zostanie powiadomiony o wypowiedzeniu pełnomocnictwa, należy także uwzględnić regulację art. 94 § 2 k.c., do której odsyła w art. 137 § 4 o.p.

Art. 94 § 2 zdanie pierwsze k.c. przewiduje obowiązek adwokata i radcy prawnego, który wypowiedział pełnomocnictwo, działania za stronę jeszcze przez dwa tygodnie, chyba że strona zwolni go z tego obowiązku.

W wyroku z dnia 25.01.2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1786/10, WSA w Krakowie, stwierdził, że początkiem biegu tego terminu jest dzień zawiadomienia organu podatkowego o wypowiedzeniu pełnomocnictwa⁵⁰. Jednak w orzecznictwie sądów powszechnych oraz sądów administracyjnych wyrażane jest najczęściej stanowisko, iż termin ten rozpoczyna bieg od dnia złożenia mocodawcy przez pełnomocnika oświadczenia o wypowiedzeniu pełnomocnictwa⁵¹. Niewątpliwie przyczyną rozbieżnej wykładni art. 94 § 2 k.p.c. w zakresie początku biegu wskazanego w nim terminu jest niejednoznaczne uregulowanie tej kwestii. Moim zdaniem, dwutygodniowy termin, o którym mowa w art. 94 § 2 zdanie pierwsze k.p.c., należy liczyć od dnia złożenia mocodawcy przez ww. profesjonalnego pełnomocnika oświadczenia o wypowiedzeniu pełnomocnictwa. Umieszczenie w analizowanym przepisie wyrażenia „jeszcze przez dwa tygodnie” po stwierdzeniu dotyczącym wypowiedzenia pełnomocnictwa („który wypowiedział pełnomocnictwo”) wskazuje, że te dwa tygodnie należy wiązać z wypowiedzeniem pełnomocnictwa, a nie z innymi zdarzeniami, takimi jak zgłoszenie wypowiedzenia organowi prowadzącemu postępowanie, tym bardziej, że w art. 94 § 2 k.p.c. w ogóle nie odniesiono się do takiego zgłoszenia.

Należy także zauważyć, że aby wywołać skutek w postaci zwolnienia radcy prawnego lub adwokata z obowiązku, o którym mowa w art. 94 § 2 zdanie pierwsze k.p.c., oraz uwzględnienia tego zwolnienia przez organ podatkowy, konieczne jest złożenie pełnomocnikowi wyraźnego oświadczenia mocodawcy w tym przedmiocie i zgłoszenie tego organowi. W szczegól-

⁵⁰ Tak również WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 23.01.2014 r., sygn. akt I SA/Sz 867/13. NSA w wyroku z dnia 26.04.2013 r., sygn. akt I FSK 806/12, stwierdził, iż „podziela stanowisko, że adwokat W. P. pomimo wypowiedzenia pełnomocnictwa, był zobowiązany do działania za mocodawcę jeszcze przez czas dwóch tygodni od powiadomienia organu o wypowiedzeniu pełnomocnictwa” (jednak w innej części uzasadnienia tego wyroku wskazał, że „w świetle art. 94 § 2 k.p.c. adwokat ten był zobowiązany do działania za stronę jeszcze przez dwa tygodnie po wypowiedzeniu pełnomocnictwa”).

⁵¹ Tytułem przykładu można wskazać wyrok SN z dnia 24.02.2006 r., sygn. akt II CK 425/05, Lex; postanowienie SN z dnia 26.06.2013 r., sygn. akt II CZ 15/13, Lex; wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 14.03.2013 r., sygn. akt I ACa 77/13, <http://orzeczenia.ms.gov.pl>; wyroki NSA z dnia 8.12.2011 r., sygn. akt I FSK 121/11 i z dnia 27.10.2011 r., sygn. akt II FSK 1387/11, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28.02.2012 r., sygn. akt I SA/Gd 46/12.

ności samo ustanowienie nowego pełnomocnika przez stronę nie oznacza zwolnienia dotychczasowego pełnomocnika, który wypowiedział pełnomocnictwo, od obowiązku działania za stronę w ww. okresie. Jak wskazał NSA w wyrokach z dnia 19.05.2009 r., sygn. akt II GSK 958/08, oraz z dnia 8.12.2011 r., sygn. akt I FSK 121/11, „zasadą jest działanie profesjonalnego pełnomocnika jeszcze przez dwa tygodnie, a zwolnienie pełnomocnika z tego obowiązku jest wyjątkiem od tej zasady. Wyjątki zaś, nie podlegają interpretacji rozszerzającej”.

Z kolei art. 94 § 2 zdanie drugie k.c. nakłada na każdego innego pełnomocnika obowiązek działania za mocodawcę, mimo wypowiedzenia, przez ten sam czas (czyli przez dwa tygodnie), jeżeli jest to konieczne do uchronienia mocodawcy od niekorzystnych skutków prawnych.

Należy zauważyć, że mocodawca nie może zwolnić pełnomocnika z obowiązku określonego w art. 94 § 2 zdanie drugie k.p.c.

Ponadto wskazany w tym przepisie obowiązek powstaje niezależnie od tego, kto dokonał wypowiedzenia (czy strona, czy jej pełnomocnik). Z uwagi na to, że art. 94 § 2 określa w zdaniu pierwszym obowiązek adwokata i radcy prawnego, który wypowiedział pełnomocnictwo, działania za stronę „jeszcze przez dwa tygodnie”, a następnie, w zdaniu drugim statuuje obowiązek takiego działania przez byłego pełnomocnika, gdy jest to konieczne do uchronienia mocodawcy od niekorzystnych skutków prawnych, oraz ze względu na wskazanie, iż ten ostatni obowiązek dotyczy „każdego innego pełnomocnika”, należy uznać, że art. 94 § 2 zdanie drugie k.p.c. nie dotyczy pełnomocnika będącego radcą prawnym lub adwokatem, który wypowiedział pełnomocnictwo (regulacja zawarta w zdaniu pierwszym analizowanego przepisu ma charakter szczególny w relacji do regulacji zawartej w zdaniu drugim tego przepisu). Dotyczy to również sytuacji, gdy strona postępowania zwolni takiego pełnomocnika od obowiązku określonego w art. 94 § 2 zdanie pierwsze k.p.c. Problematiczne jest, czy obowiązek, o którym mowa w art. 94 § 2 zdanie drugie k.p.c., spoczywa na byłym pełnomocniku strony, będącym radcą prawnym lub adwokatem, w sytuacji, gdy to strona wypowiedziała mu pełnomocnictwo. Powstaje pytanie, czy wyrażenie „każdy inny pełnomocnik” odnosi się tylko do pełnomocnika niebędącego radcą prawnym lub adwokatem czy też chodzi nie tylko o tego rodzaju pełnomocnika, ale i o pełnomocnika, który wykonuje jeden z tych zawodów, w sytuacji, gdy to nie on, a jego mocodawca wypowiedział pełnomocnictwo (czyli czy wskazana regulacja odnosi się do każdego pełnomocnika, z wyjątkiem „adwokata i radcy prawnego, który wypowiedział pełnomocnictwo”). Kierując się wykładnią celowościową, należy – moim zdaniem – uznać, że zasadne jest to drugie stwierdzenie. Celem regulacji art. 94 § 2 k.p.c. jest zabezpieczenie interesów strony postępowania w przypadku wypowiedzenia pełnomocnictwa. Sprzeczne z tym celem byłoby uznanie, że wypowiedzenie przez stronę pełnomocnictwa aktualizuje obowiązek przewidziany w tym przepisie tylko w odniesieniu do pełnomocnika, który nie jest radcą prawnym i adwokatem.

W orzecznictwie sądów administracyjnych⁵² wyrażono pogląd, że przewidziana w art. 94 § 2 zdanie pierwsze k.p.c. w związku z art. 137 § 4 o.p. możliwość zwolnienia pełnomocnika z obowiązku działania za stronę nie dotyczy pełnomocnika będącego doradcą podatkowym, a w konsekwencji spoczywa na nim obowiązek, o którym mowa w art. 94 § 2 zdanie drugie k.p.c. w związku z art. 137 § 4 o.p. Moim zdaniem, jakkolwiek brak jest podstaw do różnicowania obowiązków profesjonalnych pełnomocników (doradców podatkowych oraz adwokatów i radców prawnych) w postępowaniu podatkowym, to uwagę tę należy traktować jako postulat *de lege ferenda* – ww. stanowisko sądów administracyjnych jest bowiem w pełni zgodne z przepisami prawa (z uwagi na regulację art. 137 § 4 o.p. art. 94 § 2 zdanie pierwsze k.p.c., w którym nie wskazano doradcy podatkowego, powinien być stosowany wprost, a nie odpowiednio, do instytucji pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym).

Podsumowanie

W interesie osoby fizycznej będącej stroną postępowania podatkowego, która nie przybywa stale w swoim miejscu zamieszkania lub która nie ma w Polsce miejsca zamieszkania, jeśli chce ona skorzystać z prawa do czynnego udziału w postępowaniu, w tym poddać kontroli niekorzystne dla siebie rozstrzygnięcie organu podatkowego, jest zapewnienie odbioru pism kierowanych do niej przez organ podatkowy. W przeciwnym wypadku znajdują zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej przewidujące fikcję prawną doręczenia (odpowiednio – art. 147 bądź art. 150 o.p.).

Strona może zabezpieczyć odbiór kierowanych do niej w toku postępowania podatkowego pism poprzez ustanowienie i zgłoszenie organowi podatkowego pełnomocnika umocowanego do odbioru pism. Jak wskazano wyżej, strona, która wyjeżdża za granicę na okres co najmniej dwóch miesięcy lub która nie ma w Polsce miejsca zamieszkania, ma obowiązek ustanowienia i zgłoszenia organowi podatkowemu takiego pełnomocnika.

Biorąc pod uwagę coraz częste wyjazdy obywateli polskich za granicę (co zauważył WSA w Krakowie w ww. wyroku o sygn. akt I SA/Kr 29/06), instytucja pełnomocnictwa do spraw doręczeń uregulowana w art. 147 o.p. ma coraz większe znaczenie w praktyce. Mimo to nie wykształciło się w orzecznictwie sądów administracyjnych jednolite stanowisko odnośnie do wielu kwestii związanych z tą instytucją. Dotyczy to również tak podstawowych zagadnień jak zakres podmiotowy i przedmiotowy obowiązków przewidzianych w § 1–3 tego przepisu, konsekwencje doręczenia pisma stronie z pominięciem pełnomocnika do spraw doręczeń, termin, od którego organ powinien doręczać pisma takiemu pełnomocnikowi, oraz ist-

⁵² Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24.09.2014r., sygn. akt I SA/Gd 843/14, oraz prawomocny wyrok WSA w Krakowie z dnia 25.01.2011r., sygn. akt I SA/Kr 1786/10.

nienie obowiązku pouczenia strony o obowiązkach wskazanych w art. 147 § 1–3 o.p. i o regulacji art. 147 § 4 o.p.

Interpretując art. 147 o.p., należy, moim zdaniem, uwzględnić cele i ogólne zasady postępowania podatkowego, a w szczególności zasady szybkości postępowania i czynnego udziału strony w postępowaniu. Takie podejście zaprezentowano w niniejszym opracowaniu.

Uważam również, że skoro przedmiotowa, mająca istotne znaczenie praktyczne regulacja budzi – pomimo wielu lat jej obowiązywania – aż tak poważne wątpliwości interpretacyjne, konieczne jest jej doprecyzowanie przez prawodawcę⁵³.

Bibliografia

Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 147 ustawy – Ordynacja podatkowa*, w: H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski (red.), *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, stan prawny: 2003.01.01, Lex.

Pietrasz P., *Komentarz do art. 136 ustawy – Ordynacja podatkowa*, w: C. Kosikowski, L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V, stan prawny: 2013.01.15, Lex.

Pietrasz P., *Komentarz do art. 145 ustawy – Ordynacja podatkowa*, w: C. Kosikowski, L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V, stan prawny: 2013.01.15, Lex.

Pietrasz P., *Komentarz do art. 147 Ordynacji podatkowej*, w: C. Kosikowski, L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V, stan prawny: 2013.01.15, Lex.

Zalewski D., *Pełnomocnik przedsiębiorcy w kontroli podatkowej, Komentarz praktyczny*, 2012.05.23; Lex.

⁵³ Należy zauważyć, że w dniu 5.09.2014 r. Ministerstwo Finansów sporządziło projekt ustawy nowelizującej Ordynację podatkową, który przewiduje m.in. zmianę regulacji dotyczącej pełnomocnika do doręczeń (projektowany art. 138g). Pozytywnie należy ocenić, iż planuje się doprecyzować – przynajmniej w pewnym zakresie – tę regulację (na marginesie należy dodać, że projekt zakłada również zmiany merytoryczne uwzględniające członkostwo Polski w UE); Art. 138g ma mieć następującą treść – dane ze strony internetowej <http://www.komitetpodatkowy.pl/pobierz/137.html>, (26.11.2014);

„§ 1. Strona ma obowiązek ustanowienia w kraju pełnomocnika do doręczeń, jeżeli nie ustanawia pełnomocnika ogólnego lub szczególnego, gdy:

1) zmienia adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie nie będącym państwem członkowskim Unii Europejskiej,

2) nie ma miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej i składa w kraju wnioski o wszczęcie postępowania lub w kraju doręczono jej postanowienie o wszczęciu postępowania.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli doręczenie pism stronie następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 3. W razie niedopełnienia przez stronę obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń, pismo uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem krajowym, a organ podatkowy pozostawia pismo w aktach sprawy.

§ 4. Do pełnomocnictwa do doręczeń stosuje się przepisy dotyczące pełnomocnictwa szczególnego”.

Orzecznictwo:

1. Orzeczenia Sądu Najwyższego i sądów powszechnych

Postanowienie SN z dnia 29.01.1968 r., sygn. akt I CZ 124/67, Lex.

Wyrok SN z dnia 24.02.2006 r., sygn. akt II CK 425/05, Lex.

Wyrok SN z dnia 1.09.2009 r., sygn. akt I UK 94/09, Lex.

Postanowienie SN z dnia 12.04.2013 r., sygn. akt IV Cz 20/13, Lex.

Postanowienie SN z dnia 26.06.2013 r., sygn. akt II CZ 15/13, Lex.

Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 23.11.2012 r., sygn. akt I Acz 843/12, <http://orzeczenia.ms.gov.pl>.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 14.03.2013 r., sygn. akt I ACa 77/13, <http://orzeczenia.ms.gov.pl>.

Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 14.10.2013 r., sygn. akt I ACz 1681/13, <http://orzeczenia.ms.gov.pl>.

Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 7.05.2014 r., sygn. akt I ACa 1734/13, <http://orzeczenia.ms.gov.pl>.

2. Orzeczenia sądów administracyjnych (źródło: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>)

Wyrok NSA z dnia 1.10.2001 r., sygn. akt II SA 2177/00.

Wyrok NSA z dnia 10.11.2004 r., sygn. akt FSK 614/04.

Wyrok NSA z dnia 27.06.2006 r., sygn. akt I FSK 1047/05.

Wyrok NSA z dnia 23.08.2007 r., sygn. akt II FSK 682/07.

Wyrok NSA z dnia 19.02.2008 r., sygn. akt I FSK 282/07.

Wyrok NSA z dnia 3.02.2009 r., sygn. akt II FSK 1582/07.

Wyrok NSA z dnia 19.05.2009 r., sygn. akt II GSK 958/08.

Wyrok NSA z dnia 19.02.2010 r., sygn. akt II FSK 1200/08.

Wyrok NSA z dnia 27.07.2010 r., sygn. akt I GSK 826/09.

Wyrok NSA z dnia 8.10.2010 r., sygn. akt II FSK 926/09.

Wyrok NSA z dnia 8.10.2010 r., sygn. akt II FSK 944/09.

Wyrok NSA z dnia 15.12.2010 r., sygn. akt II FSK 1318/10.

Wyrok NSA z dnia 22.02.2011 r., sygn. akt II FSK 223/10.

Wyrok NSA z dnia 25.05.2011 r., sygn. akt II FSK 324/11.

Wyrok NSA z dnia 27.10.2011 r., sygn. akt II FSK 1387/11.

Wyrok NSA z dnia 3.11.2011 r., sygn. akt II FSK 2586/10.

Wyrok NSA z dnia 8.12.2011 r., sygn. akt I FSK 121/11.

Wyrok NSA z dnia 27.01.2012 r., sygn. akt II FSK 2096/10.

Wyrok NSA z dnia 17.02.2012 r., sygn. akt II FSK 1546/10.

Wyrok NSA z dnia 21.02.2012 r., sygn. akt II FSK 1614/10.

Wyrok NSA z dnia 13.06.2012 r., sygn. akt II FSK 837/11.

Wyrok NSA z dnia 20.12.2012 r., sygn. akt II FSK 932/11.

Wyrok NSA z dnia 20.12.2012 r., sygn. akt II FSK 2125/11.

Wyrok NSA z dnia 17.01.2013 r., sygn. akt II FSK 1107/11.

Wyrok NSA z dnia 21.03.2013 r., sygn. akt II FSK 1419/11.
Wyrok NSA z dnia 26.04.2013 r., sygn. akt I FSK 806/12.
Wyrok NSA z dnia 13.06.2013 r., sygn. akt I FSK 1146/12.
Wyrok NSA z dnia 26.06.2013 r., sygn. akt I FSK 1024/12.
Postanowienie NSA z dnia 28.08.2013 r., sygn. akt I FSK 1231/13.
Wyrok NSA z dnia 3.09.2013 r., sygn. akt I FSK 1329/12.
Wyrok NSA z dnia 6.09.2013 r., sygn. akt II FSK 2561/11.
Wyrok NSA z dnia 3.10.2013 r., sygn. akt II FSK 862/12.
Wyrok NSA z dnia 16.01.2014 r., sygn. akt II FSK 718/13.
Wyrok NSA z dnia 21.03.2014 r., sygn. akt II FSK 947/12.
Wyrok NSA z dnia 27.03.2014 r., sygn. akt II FSK 1012/12.
Wyrok NSA z dnia 8.04.2014 r., sygn. akt I FSK 795/13.
Wyrok NSA z dnia 15.04.2014 r., sygn. akt II FSK 825/12.
Wyrok NSA z dnia 8.05.2014 r., sygn. akt II FSK 1143/12.
Wyrok NSA z dnia 11.07.2014 r., sygn. akt II FSK 2668/12.
Wyrok NSA z dnia 16.10.2014 r., sygn. akt II GSK 434/13.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18.02.2004 r., sygn. akt III SA 1895/02.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19.05.2004 r., sygn. akt V SA 3767/03.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11.04.2005 r., sygn. akt V SA/Wa 551/04.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20.07.2005 r., sygn. akt III SA/Wa 1135/05.
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 1.06.2006 r., sygn. akt I SA/Sz 591/05.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2.11.2006 r., sygn. akt III SA/Wa 2824/06.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 11.07.2007 r., sygn. akt I SA/Kr 29/06.
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 8.04.2008 r., sygn. akt I SA/Go 178/08.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3.06.2008 r., sygn. akt III SA/Wa 378/08.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27.06.2008 r., sygn. akt III SA/Wa 2189/07.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 8.08.2008 r., sygn. akt I SA/Łd 383/08.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14.11.2008 r., sygn. akt I SA/Kr 1159/07.
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17.02.2009 r., sygn. akt I SA/Rz 702/08.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18.05.2010 r., sygn. akt I SA/Łd 1/10.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18.05.2010 r., sygn. akt I SA/Łd 2/10.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 3.12.2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1605/09.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 25.01.2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1786/10.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29.11.2011 r., sygn. akt I SA/Kr 802/11.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29.11.2011 r., sygn. akt III SA/Wa 625/11.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 8.12.2011 r., sygn. akt I SA/Łd 1180/11.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28.02.2012 r., sygn. akt I SA/Gd 46/12.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23.07.2012 r., sygn. akt III SA/Gl 295/12.
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 19.10.2012 r., sygn. akt I SA/Lu 459/12.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18.12.2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1827/12.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5.02.2013 r., sygn. akt I SA/Gl 693/12.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26.03.2013 r., sygn. akt I SA/Gd 1405/12.
Wyrok WSA w Kielcach z dnia 24.04.2013 r., sygn. akt I SA/Ke 180/13.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26.06.2013 r., sygn. akt I SA/Kr 666/13.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6.08.2013 r., sygn.. akt I SA/Gl 1270/12.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6.08.2013 r., sygn.. akt I SA/Gl 1274/12.
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28.10.2013 r., sygn. akt I SA/Gl 144/13.
WSA w Łodzi w wyroku z dnia 12.12.2013 r., sygn. akt I SA/Łd 32/13.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16.01.2014 r., sygn. akt I SA/Łd 1297/13.
Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23.01.2014 r., sygn. akt I SA/Sz 867/13.
Wyrok WSA w Lublinie z dnia 7.02.2014 r., sygn. akt I SA/Lu 1288/13.
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27.02.2014 r., sygn. akt I SA/Ol 102/14.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 12.03.2014 r., sygn. akt I SA/Kr 233/13.
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15.04.2014 r., sygn. akt I SA/Bd 273/14.
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 23.04.2014 r., sygn. akt I SA/Kr 197/14.
Wyroki WSA w Krakowie z dnia 26.06.2014 r., sygn. I SA/Kr 835/14.
Wyrok WSA w Opolu z dnia 16.07.2014 r., sygn. akt I SA/Op 430/14.
Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 22.07.2014 r., sygn. akt I SA/Bd 654/14.
Wyrok WSA w Łodzi z dnia 10.09.2014 r., sygn. akt I SA/Łd 634/14.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24.09.2014r., sygn. akt I SA/Gd 843/14.
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8.10.2014 r., sygn. akt I SA/Gd 200/14.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 15.10.2014 r., sygn. akt I SA/Bk 350/14.

Kilka uwag na temat obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń (art. 147 Ordynacji podatkowej)

Streszczenie

Poważnym problemem organów podatkowych są przypadki podejmowania przez strony postępowań podatkowych działań w celu uchylenia się od doręczeń, co może wydłużać postępowania, a nawet uniemożliwić ich merytoryczne zakończenie. Jednym ze środków mających zapobiec takim sytuacjom jest przewidziany w art. 147 Ordynacji podatkowej obowiązek ustanowienia i zgłoszenia organowi pełnomocnika do spraw doręczeń pod rygorem przyjęcia fikcji prawnej doręczenia. Instytucja prawna doręczenia ma także podstawowe znaczenie dla realizacji obowiązku zapewnienia stronie czynnego udziału w postępowaniu. Z tego punktu widzenia istotne jest m.in. prawidłowe stosowanie instytucji pełnomocnictwa do spraw doręczeń. Wiele istotnych zagadnień związanych z instytucją pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym (w tym pełnomocnictwa do spraw doręczeń) budzi wątpliwości organów podatkowych i pełnomocników. Zauważył to NSA w ww. wyroku o sygn. akt II FSK 932/11⁵⁴: „Kwestia pełnomocnictw przewija się na gruncie rozpoznawanych w sądach administracyjnych spraw stale, choć po wielu latach obowiązywania zasad funkcjonowania tej instytucji prawnej zdziwienie musi budzić fakt wielu błędów popełnianych zarówno przez pełnomocników, jak i organy podatkowe w tym zakresie”. Niestety odnośnie do wielu tych

⁵⁴ Dane ze strony internetowej: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

zagadnień nie ukształtowała się także w orzecznictwie sądów jednolita wykładnia. Regulacja art. 147 § 1, 3 i 4 o.p. ma na celu usprawnienie postępowania, w tym poprzez zwolnienie organu podatkowego od podejmowania dodatkowych działań, gdy strona uchyla się – w związku z dłuższym wyjazdem za granicę – od doręczeń i w konsekwencji od opodatkowania. Nakłada ona na stronę obowiązki ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń w przypadku „wyjazdu za granicę na okres co najmniej 2 miesięcy” oraz zgłoszenia jego ustanowienia właściwemu organowi pod rygorem przyjęcia fikcji prawnej doręczenia. Zapobieżeniu przewlekania postępowania z powodu opóźnień w doręczeniach ma służyć również regulacja art. 147 § 2, 3 i 4 o.p., zgodnie z którą obowiązek ustanowienia i zgłoszenia pełnomocnika do spraw doręczeń spoczywa także na osobach fizycznych będących nierezydentami.

Słowa kluczowe: pełnomocnik do spraw doręczeń, postępowanie podatkowe, fikcja prawna doręczenia, ordynacja podatkowa, pełnomocnik, doręczenia

Remarks on the obligation of declaring a delivery agent (Art. 147 of the Tax Ordinance Act)

Abstract

The cases of parties in tax proceedings taking action to avoid the effective service of official letters sent to them are a serious problem of tax authorities, which can lead to postponing the proceedings, or even preventing their factual closure. One of the means to prevent such cases is the obligation described in Article 147 of the Tax Ordinance Act to declare a delivery agent under the pain of treating as served writs that have not been effectively delivered (“legally undelivered writs”). The legal institution of delivery is also imperative for the performance of the obligation of ensuring the party can be an active participant in the proceedings. From this point of view it is important to inter alia correctly use the institution of a delivery agent. Any important aspects related to the institution of an agent in tax proceedings (including a delivery agent) raise doubts of tax authorities and agents themselves. In one of its orders (file reference II FSK 932/11) the Supreme Administrative Court notes that: “The issue of agents is being constantly raised in cases examined by administrative courts, though after many years of the rules of this legal institution taking place it must be astonishing to find so many errors made by both the agents and tax authorities on this matter.” Unfortunately, there is still no uniform interpretation of many such issues in judicial practice. The provisions in Article 147(1), (3) and (4)1, 3 and 4 of the Tax Ordinance Act aim at facilitating the proceedings, including releasing the tax authority from taking additional actions when a party avoids – due to a prolonged stay abroad – the effective service of official letters sent to them and as a consequence being taxed. It places responsibility on the party to declare a delivery agent in the case of “going abroad for a period of at least two months” and to notify the competent authority of such a declaration under the pain of treating as served writs that have not been effectively delivered. Also the provisions in Article 147(2), (3) and (4) of the Tax Ordinance Act aim at preventing the protraction of the proceedings due to delays in writ service. Pursuant to those regulations, the obligation to declare a delivery agent is also relevant for natural persons who are non-residents.

Keywords: delivery agent, tax proceedings, legally undelivered writs, tax ordinance act, agent, deliveries