

# Doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej pełnomocnikom profesjonalnym, w tym doradcom podatkowym, w postępowaniu podatkowym po nowelizacji wynikającej z ustawy o doręczeniach elektronicznych

## Service of letters by electronic means of communication on professional attorneys-in-fact, including tax advisors, in tax proceedings after the amendment resulting from the Act on Electronic Service

dr hab. Piotr Pietrasz

Pracownik naukowy na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, Sędzia NSA, ORCID: 0000-0003-0471-5110

### Streszczenie

W artykule przedstawiono najnowsze rozwiązania prawne w zakresie doręczania pism w postępowaniu podatkowym pełnomocnikom profesjonalnym, w tym doradcom podatkowym. Wynikający z ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych<sup>1</sup> obowiązek posiadania przez adwokata, radcę prawnego i doradcę podatkowego adresu do doręczeń elektronicznych koresponduje bezpośrednio z art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej<sup>2</sup>. Przepis ten reguluje obowiązek doręczania pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Doręczanie pism pełnomocnikom profesjonalnym za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie ma charakteru bezwzględnie. Z art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej wynika bowiem możliwość doręczenia pisma tym podmiotom również w siedzibie organu podatkowego. Ponadto w przypadku braku możliwości doręczenia pełnomocnikowi profesjonalnemu pisma na adres do doręczeń elektronicznych (oraz w siedzibie organu podatkowego), czyli zgodnie z art. 144 § 1a powyższej ustawy, mają zastosowanie art. 144 § 1b oraz § 1c tej ustawy.

Słowa kluczowe: prawo, postępowanie podatkowe, doradcy podatkowi, doręczanie pism.

### Abstract

The article presents the latest legal solutions for service of letters in tax proceedings on professional attorneys, including tax advisors. The obligation of an advocate, legal advisor and tax advisor to have an address for electronic delivery arising out of the e-service law corresponds directly with art. 144 § 5 tax ordinance, which regulates the obligation to serve letters to a proxy being an advocate, legal advisor or tax advisor by means of electronic communication. Notifying letters to professional attorneys by means of electronic communication is not absolute. Art. 144 § 5 tax ordinance implies the possibility to serve a letter to such entities also at the seat of the tax authority. Moreover, if it is not possible to deliver a letter to a professional representative at an address for electronic delivery (and at the seat of the tax authority), pursuant to Article 144 § 1a tax ordinance, Article 144 § 1b and § 1c tax ordinance apply to the delivery of letters to such entities.

Keywords: law, tax proceedings, tax advisors, service of documents.

1. Celem referatu jest przedstawienie najnowszych rozwiązań prawnych dotyczących doręczania pism pełnomocnikom będącym adwokatami, radcami prawnymi oraz doradcami podatkowymi w uregulowanym w Ordynacji podatkowej

postępowaniu podatkowym po nowelizacji wynikającej z ustawy z dnia 18 listopada 2020 r.

Na mocy art. 84 tej ustawy wprowadzono szereg zmian w przepisach Ordynacji podatkowej, w tym w zakresie doręcza-

nia pism przez organy podatkowe – zarówno w postaci papierowej, jak i w postaci elektronicznej. Polegają one na modyfikacji lub derogacji wybranych artykułów. Modyfikacji poddano następujące artykuły: art. 144, art. 144a, art. 144b, art. 146, art. 146a, art. 155. Derogowano natomiast art. 152 i art. 152a. Zmiany weszły w życie z dniem 5 października 2021 r., co wynika z art. 166 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. W konsekwencji od tego dnia nie obowiązują już przepisy regulujące doręczanie pism w poprzednim brzmieniu.

W uzasadnieniu rządowego projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych wskazano, że zmiany w Ordynacji podatkowej przede wszystkim wprowadzają generalną zasadę równoważności pism służących do załatwiania spraw – bez względu na to, czy zostały sporządzone i utrwalone w postaci elektronicznej, czy na papierze. Oprócz tego ujednociono zasady komunikacji z organami administracji publicznej z wykorzystaniem spełniającej standard usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego lub publicznej usługi hybrydowej<sup>3</sup>.

2. W art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. uregulowano zasadę, zgodnie z którą podmiot publiczny<sup>4</sup> doręcza korespondencję wymagającą uzyskania potwierdzenia jej nadania lub odbioru z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego<sup>5</sup> na adres do doręczeń elektronicznych<sup>6</sup> wpisany do bazy adresów elektronicznych<sup>7</sup>. W przypadku gdy adres do doręczeń elektronicznych podmiotu niepublicznego nie został wpisany do bazy adresów elektronicznych, doręczenie korespondencji następuje na adres do doręczeń elektronicznych, z którego podmiot niepubliczny nadał korespondencję (art. 4 ust. 2 ww. ustawy). Z kolei zgodnie z art. 5 przywołanej ustawy podmiot publiczny doręcza korespondencję wymagającą uzyskania potwierdzenia jej nadania lub odbioru z wykorzystaniem publicznej usługi hybrydowej<sup>8</sup> w przypadku:

- 1) braku możliwości doręczenia korespondencji na adres do doręczeń elektronicznych zgodnie z art. 4 albo
- 2) gdy posiada on wiedzę, że osoba fizyczna posiadająca adres do doręczeń elektronicznych została pozbawiona wolności.

Dodać należy, że zgodnie z art. 8 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. podmiot publiczny jest obowiązany do posiadania adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego.

W kategorii podmiotów publicznych w rozumieniu art. 2 pkt 6 powyższej ustawy znajdują się organy podatkowe (państwowe i samorządowe).

Z kolei zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 1-3 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. pełnomocnicy profesjonalni, tj. adwokaci, radcy prawni i doradcy podatkowi, zostali zobowiązani do posiadania adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego<sup>9</sup>. Zaznaczyć jednak należy, że ten obowiązek nie ma zastosowania w przypadkach niewykonywania zawodu, zawieszenia prawa do wykonywania zawodu, zawieszenia w czynnościach zawodowych, zawieszenia w czynnościach służbowych, zawieszenia stosunku pracy lub zawieszenia

praw wynikających z licencji, co wynika z postanowień art. 9 ust. 2 przywołanej ustawy.

Warto dodać, że z art. 23 ust. 2 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. wynika, że podmiot niepubliczny, o którym mowa w art. 9 ust. 1, może zrezygnować z publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego i powiązanej z nią skrzynki doręczeń pod warunkiem jednoczesnego zapewnienia możliwości doręczania mu korespondencji na adres do doręczeń elektronicznych powiązany z kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego, wpisany do bazy adresów elektronicznych.

Na podstawie przedstawionych regulacji można dojść do wniosku, że de iure nie ma możliwości, ażeby którykolwiek doradca podatkowy wykonujący zawód uchylił się od obowiązku posiadania adresu elektronicznego. Warto dodać, że ustawodawca sprecyzował termin, w którym obowiązek posiadania adresu do doręczeń elektronicznych przez podmioty wymienione w art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. powinien być zrealizowany. Jest to 5 lipca 2022 r., co wynika z art. 166 pkt 5 tego aktu prawnego. Termin ten pokrywa się zatem z terminem, od którego organy administracji rządowej oraz jednostki budżetowe obsługujące te organy zostały obowiązane stosować przepisy ustawy w zakresie doręczania korespondencji z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego lub publicznej usługi hybrydowej (zob. art. 155 ust. 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r.).

W tym miejscu należy podkreślić, że obowiązek komunikacji z organami administracji publicznej, w tym także z organami podatkowymi, z wykorzystaniem usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, jak również publicznej usługi hybrydowej, obejmujący m.in. doręczanie pism przez te organy, nie został wprowadzony jednocześnie z wejściem w życie ustawy z dnia 18 listopada 2020 r., czyli z dniem 5 października 2021 r. Otóż w art. 155 tej ustawy uregulowano swoisty harmonogram realizacji obowiązku stosowania przez poszczególne rodzaje podmiotów publicznych jej przepisów w zakresie doręczania korespondencji z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego lub publicznej usługi hybrydowej<sup>10</sup>. W uzasadnieniu projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych wyjaśniono, że harmonogram wdrażania poszczególnych podmiotów do doręczeń elektronicznych przyjęto z uwzględnieniem stopnia elektroniczności obowiązujących ich procedur, jak również czasowych możliwości integracji systemu wykonującego doręczenia elektroniczne z systemami poszczególnych podmiotów, mając na uwadze bieżące projekty informatyczne realizowane przez poszczególne podmioty<sup>11</sup>.

Zgodnie z art. 155 ust. 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. organy administracji rządowej oraz jednostki budżetowe obsługujące te organy są obowiązane stosować przepisy tej ustawy w zakresie doręczania korespondencji z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego lub publicznej usługi hybrydowej od dnia 5 lipca 2022 r. Adresatem tej regulacji są m.in. organy podatkowe funkcjonujące w strukturze organów administracji rządowej, czyli: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, dyrektor izby administracji skarbowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektor Krajowej Informa-

cji Skarbowej, minister właściwy do spraw finansów publicznych.

Z kolei do samorządowych organów podatkowych ma zastosowanie art. 155 ust. 6 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r., zgodnie z którym jednostki samorządu terytorialnego i ich związki oraz związki metropolitalne i samorządowe zakłady budżetowe są obowiązane stosować przepisy tej ustawy w zakresie doręczania korespondencji z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego od dnia 1 stycznia 2024 r., a w zakresie doręczania korespondencji z wykorzystaniem publicznej usługi hybrydowej – od dnia 1 października 2029 r.

Do samorządowych kolegiów odwoławczych ma natomiast zastosowanie art. 155 ust. 2 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r., zgodnie z którym organy władzy publicznej inne niż wymienione w ust. 1, w tym organy kontroli państwowej i ochrony prawa, oraz jednostki budżetowe obsługujące te organy są obowiązane stosować przepisy tej ustawy w zakresie doręczania korespondencji z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego lub publicznej usługi hybrydowej od dnia 5 lipca 2022 r.

W związku z powyższym należy przyjąć, że 5 lipca 2022 r. w odniesieniu do państwowych organów podatkowych, 1 stycznia 2024 r. w odniesieniu do samorządowych organów podatkowych oraz 5 lipca 2022 r. w odniesieniu do samorządowych kolegiów odwoławczych – to terminy, do których ww. podmioty publiczne powinny zrealizować obowiązek wynikający z art. 8 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r., polegający na posiadaniu adresu do doręczeń elektronicznych wpisane do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego. W konsekwencji zasadne jest przyjęcie, że dla pełnomocników profesjonalnych, w tym doradców podatkowych, obowiązek posiadania adresu do doręczeń elektronicznych wpisane do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego, powstanie najwcześniej w dniu 5 lipca 2022 r.

3. Jeżeli chodzi o problematykę doręczania pism w postępowaniu podatkowym profesjonalnym pełnomocnikiem, w tym doradcem podatkowym, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na postanowienia art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej<sup>12</sup> albo w siedzibie organu podatkowego. Jest to jedyny paragraf art. 144, którego nie objęły zmiany wynikające z art. 84 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r.

W stanie prawnym obowiązującym przed dniem 5 października 2021 r., czyli przed wejściem w życie ustawy z dnia 18 listopada 2020 r., art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej przewidywał odstępstwo od reguły wyrażonej w art. 144 § 1 oraz w art. 144a, zgodnie z którą pisma co do zasady były doręczane w postaci papierowej, a doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej stanowiło wyjątek. Przepis ten w odniesieniu do pełnomocników profesjonalnych oraz organów administracji publicznej wprowadzał zasadę doręczania pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Doręczanie pism w postaci tradycyjnej, tj. papierowej, podmiotom wymienionym w art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej było natomiast możliwe, gdy profesjonalny pełnomocnik lub organ administracji publicznej (w zasadzie osoba reprezentująca taki podmiot) znajdowali się w siedzibie organu podatkowego.

Wspomniany art. 144 § 5 nie precyzuje, za pomocą jakich środków komunikacji elektronicznej powinno następować doręczanie pism podmiotom wymienionym w tym przepisie. Zasadne wydaje się rozważenie wykorzystania środków komunikacji elektronicznej mających zastosowanie do doręczania pism, wymienionych w obowiązującym obecnie art. 144 Ordynacji podatkowej, a zatem rozwiązań technicznych stosowanych na potrzeby świadczenia usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, kwalifikowanej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego oraz portalu podatkowego.

W związku z powyższym w pierwszej kolejności należy rozważyć doręczanie pism pełnomocnikom profesjonalnym z wykorzystaniem usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego oraz kwalifikowanej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego.

W tym miejscu nasuwa się ogóle spostrzeżenie, że doręczanie pism tym podmiotom za pomocą środków komunikacji elektronicznej powinno następować z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowanej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego – stosownie do postanowień art. 144 § 1a Ordynacji podatkowej.

Pojawiają się jednak wątpliwości dotyczące relacji między art. 144 § 5 tej ustawy a pozostałymi regulacjami tego artykułu. Należy również udzielić odpowiedzi na pytanie, czy z art. 144 § 5 wynika obowiązek doręczania pełnomocnikom profesjonalnym pism za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej (na adres do doręczeń elektronicznych), a jedynym wyjątkiem jest możliwość doręczenia pisma w siedzibie organu podatkowego.

Analiza art. 144 § 1a oraz art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku o pewnym podobieństwie konstrukcyjnym zawartych w nich rozwiązań. Otóż w obu przepisach zasadą jest doręczanie pism drogą elektroniczną, wyjątkiem jest zaś sytuacja, gdy pisma doręcza się w siedzibie organu podatkowego. Należy dojść do konkluzji, że adresatami art. 144 § 1a Ordynacji podatkowej są również pełnomocnicy profesjonalni, którzy na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. zostali zobligowani do posiadania adresu do doręczeń elektronicznych.

W konsekwencji można dojść do wniosku, że art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej nie może być interpretowany w ten sposób, że zasady doręczania pism pełnomocnikom profesjonalnym zostały wyczerpująco uregulowane w tym przepisie. Jest to bowiem wykładnia *ad absurdum*. Jej przyjęcie prowadziłoby do wniosku, zgodnie z którym w każdym przypadku braku możliwości doręczenia w sposób, o którym mowa w art. 144 § 1a powyższej ustawy, czyli na adres do doręczeń elektronicznych lub w siedzibie organu podatkowego, organ ten byłby pozbawiony jakiejkolwiek możliwości doręczenia pism pełnomocnikom profesjonalnym w toku postępowania podatkowego. Z taką sytuacją możemy mieć do czynienia np.

w przypadku problemów technicznych czy też w przypadku naruszenia przez profesjonalnego pełnomocnika obowiązku posiadania adresu do doręczeń elektronicznych. To zaś wprost prowadziłoby do zatamowania toku postępowania podatkowego.

W związku z powyższym należy przyjąć, że do doręczania pism pełnomocnikom profesjonalnym mają zastosowanie również art. 144 § 1b oraz § 1c Ordynacji podatkowej, regulujące doręczanie pism przez operatora wyznaczonego w ramach publicznej usługi hybrydowej, o której mowa w art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r., przez pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów oraz przesyłką rejestrowaną, o której mowa w art. 3 pkt 23 Prawa pocztowego.

Kolejne wątpliwości wiążą się z możliwością zastosowania art. 144 § 1d Ordynacji podatkowej i doręczania pisma (decyzji) w sposób tam przewidziany pełnomocnikowi profesjonalnemu. Zgodnie z tym przepisem w przypadku doręczenia decyzji, której organ podatkowy nadał rygor natychmiastowej wykonalności, albo decyzji, która podlega natychmiastowemu wykonaniu z mocy ustawy, organ może doręczyć decyzję w sposób określony w § 1c. Przepisów § 1a i § 1b pkt 1 nie stosuje się. Wydaje się, że ze względu na wyjątkowy charakter rozwiązania zawartego w art. 144 § 1d, brak wyłączenia stosowania art. 144 § 5 i jednocześnie ogólną zasadę doręczania pism pełnomocnikom profesjonalnym za pomocą środków komunikacji elektronicznej – art. 144 § 1d nie może mieć zastosowania w przypadku, gdy adresatem tego pisma jest pełnomocnik profesjonalny. Przyjęcie odmiennego stanowiska oznaczałoby pominięcie postanowień art. 144 § 5.

Do podobnych wniosków należy dojść, gdy porównuje się art. 144 § 5 oraz art. 144 § 4 Ordynacji podatkowej regulujący doręczanie pism przez softysa, co oznacza, że ten podmiot nie może doręczać pism utrwalonych w postaci papierowej pełnomocnikom profesjonalnym, w których przypadku doręczenie w pierwszej kolejności powinno następować za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Jeżeli chodzi o relacje między art. 144 § 5 a art. 144 § 2-2d Ordynacji podatkowej dotyczącymi doręczania przez portal podatkowy, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na to, że w przepisach prawa brak jest obowiązku posiadania przez profesjonalnego pełnomocnika konta na portalu podatkowym. Ponadto z wykorzystaniem tego portalu można doręczać pisma naczelników urzędów skarbowych w sprawach dotyczących:

- a) zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej,
  - b) podatku od czynności cywilnoprawnych,
  - c) podatku od spadków i darowizn
- co niewątpliwie nie wyczerpuje pełnego zakresu spraw podatkowych, w których doręczanie pism powinno następować z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej.

Jednocześnie, jak już wskazano, pełnomocnicy profesjonalni na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. zostali zobowiązani do posiadania adresu do doręczeń elektronicznych. Zgodnie zaś z art. 4 ust. 1 tej ustawy podmiot

publiczny (organ podatkowy) doręcza korespondencję wymagającą uzyskania potwierdzenia jej nadania lub odbioru z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego na adres do doręczeń elektronicznych wpisany do bazy adresów elektronicznych. Ten sposób doręczania pism uzyskał potwierdzenie na gruncie Ordynacji podatkowej w art. 144 § 1a oraz w art. 144 § 5, co oznacza, że doręczanie pism drogą elektroniczną podmiotom wymienionym w tym ostatnim przepisie powinno następować w pierwszej kolejności według zasad art. 144 § 1a tej ustawy, a nie przez portal podatkowy.

4. W dalszej kolejności trzeba przypomnieć, o czym była już mowa, że organy podatkowe zostały zobowiązane do stosowania przepisów w zakresie doręczania korespondencji z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, z czym z kolei wiąże się doręczanie pisma na adres do doręczeń elektronicznych od dnia 5 lipca 2022 r., a w przypadku samorządowych organów podatkowych – od dnia 1 stycznia 2024 r. W okresie od wejścia w życie nowych regulacji w zakresie doręczeń (5 października 2021 r.) do dnia poprzedzającego dzień, w którym powstanie obowiązek stosowania przepisów o doręczaniu korespondencji z wykorzystaniem publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego (tzw. okres przejściowy), może się zatem okazać, że doręczenie na adres do doręczeń elektronicznych jest niemożliwe, gdyż adresat będący pełnomocnikiem profesjonalnym nie posiada jeszcze adresu do doręczeń elektronicznych. Zasady doręczania pism drogą elektroniczną w tym okresie uregulował art. 158 ust. 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r., z którego wynika, że w postępowaniu podatkowym mają zastosowanie art. 144a i 152a Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym przed dniem 5 października 2021 r. Okazuje się zatem, że w okresie przejściowym art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej stanowi jedyną podstawę prawną zobowiązującą organy podatkowe do doręczania pism pełnomocnikom profesjonalnym za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego. Zauważyć jednak należy, że postanowienia wspomnianego art. 144 § 5 wykluczają zastosowanie art. 144a przywołanej ustawy w brzmieniu obowiązującym przed dniem 5 października 2021 r. Zastosowanie ma natomiast art. 152a Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym przed dniem 5 października 2021 r., co wynika z art. 158 ust. 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r.

5. Wejście w życie ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. w istotny sposób zmodyfikowało sytuację prawną pełnomocników profesjonalnych, w tym również doradców podatkowych, w postępowaniu podatkowym. Zaznaczyć należy, że sytuację tę regulują nie tylko przepisy Ordynacji podatkowej, ale również przepisy ustawy z dnia 18 listopada 2020 r., przede wszystkim przez wprowadzenie obowiązku posiadania adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego.

Wynikający z ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. obowiązek posiadania przez adwokata, radcę prawnego i doradcę podatkowego adresu do doręczeń elektronicznych koresponduje bezpośrednio z art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej, który



reguluje obowiązek doręczania pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W przeciwieństwie do stanu prawnego obowiązującego przed dniem 5 października 2021 r. mamy zatem do czynienia z przepisem stanowiącym podstawę prawną obowiązkowego posiadania przez profesjonalnego pełnomocnika adresu do doręczeń elektronicznych, co w dalszej kolejności daje podstawę do wprowadzenia obowiązku doręczania pism tym podmiotom zasadniczo za pomocą środków komunikacji elektronicznej<sup>13</sup>.

Nie można tracić z pola widzenia tego, że doręczanie pism pełnomocnikom profesjonalnym w postępowaniu podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie ma charakteru bezwzględnego. Z art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej wynika bowiem możliwość doręczenia pisma tym podmiotom również w siedzibie organu podatkowego. Ponadto w przypadku braku możliwości doręczenia pełnomocnikowi profesjonalnemu pisma na adres do doręczeń elektronicznych (oraz w siedzibie organu podatkowego), czyli zgodnie z art. 144 § 1a, do doręczania pism tym podmiotom mają zastosowanie art. 144 § 1b oraz § 1c przywołanej ustawy.

#### Przypisy

- <sup>1</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 569, dalej: ustawa z dnia 18 listopada 2020 r.
- <sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- <sup>3</sup> Zob. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych, druk sejmowy nr 239, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/D1349ADC36052E93C125850C003768C9/%24File/239-uzas.DOCX>, s. 88, dostęp: 24.03.2022.
- <sup>4</sup> Z art. 2 pkt 6 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. wynika, że do kategorii podmiotów publicznych zalicza się:
  - a) jednostkę sektora finansów publicznych w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.);
  - b) inne niż określone w lit. a państwowo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej;
  - c) inne niż określone w lit. a osoby prawne utworzone w szczególnym celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, niemające charakteru przemysłowego ani handlowego, jeżeli podmioty, o których mowa w tym przepisie oraz w lit. a i b, pojedynczo lub wspólnie, bezpośrednio albo pośrednio przez inny podmiot:
    - finansują je w ponad 50% lub
    - posiadają ponad połowę udziałów albo akcji, lub
    - sprawują nadzór nad organem zarządzającym, lub
    - mają prawo do powoływania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego;
  - d) związki podmiotów, o których mowa w lit. a-c, jeżeli realizują zadania publiczne;
  - e) komornika sądowego.
- <sup>5</sup> Zgodnie z art. 2 pkt 11 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. publiczna usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego oznacza usługę rejestrowanego doręczenia elektronicznego, o której mowa w art. 3 pkt 36 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającej dyrektywę 1999/93/WE (tzw. rozporządzenie eIDAS; Dz. Urz. UE L 257 z 28.08.2014, s. 73, dalej: rozporządzenie nr 910/2014), świadczoną przez operatora wyznaczonego. W myśl postanowień art. 3 pkt 36 powyższego rozporządzenia usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego oznacza usługę umożliwiającą przesłanie danych między stronami trzecimi drogą elektroniczną i zapewniającą dowody związane z posługiwaniem się przesyłanymi danymi, w tym dowód wysłania i otrzymania danych, oraz chroniącą przesyłane dane przed ryzykiem utraty, kradzieży, uszkodzenia lub jakiegokolwiek nieupoważnionej zmiany.

- <sup>6</sup> Zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. 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 (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 344, dalej: ustawa z dnia 18 lipca 2002 r.), podmiotu korzystającego z publicznej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego lub publicznej usługi hybrydowej albo z kwalifikowanej usługi rejestrowanego doręczenia elektronicznego, umożliwiający jednoznaczny identyfikację nadawcy lub adresata danych przesyłanych w ramach tych usług. Zgodnie zaś z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. adres elektroniczny to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiający porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w szczególności poczty elektronicznej.
- <sup>7</sup> Zgodnie z art. 25 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. baza adresów elektronicznych jest rejestrem publicznym, który jest prowadzony przez ministra właściwego do spraw informatyzacji i w którym są gromadzone adresy do doręczeń elektronicznych.
- <sup>8</sup> Zgodnie z art. 2 pkt 10 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. publiczna usługa hybrydowa stanowi usługę pocztową, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1041 ze zm., dalej: Prawo pocztowe), świadczoną przez operatora wyznaczonego, jeżeli nadawcą przesyłki listowej jest podmiot publiczny. W myśl natomiast postanowień art. 2 ust. 1 pkt 3 Prawa pocztowego usługę pocztową stanowi, wykonywane w obrocie krajowym lub zagranicznym, zarobkowe przesyłanie przesyłek pocztowych przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej, jeżeli na etapie przyjmowania, przemieszczania lub doręczania przekazu informacyjnego przyjmują one fizyczną formę przesyłki listowej.
- <sup>9</sup> Zgodnie z art. 3 pkt 37 rozporządzenia nr 910/2014 kwalifikowana usługa rejestrowanego doręczenia elektronicznego oznacza usługę rejestrowanego doręczenia elektronicznego, która spełnia wymogi określone w art. 44, czyli:
  - 1) jest świadczona przez co najmniej jednego kwalifikowanego dostawcę usług zaufania;
  - 2) z dużą dozą pewności zapewnia identyfikację nadawcy;
  - 3) zapewnia identyfikację adresata przed dostarczeniem danych;
  - 4) wysłanie i otrzymanie danych jest zabezpieczone zaawansowanym podpisem elektronicznym lub zaawansowaną pieczęcią elektroniczną kwalifikowanego dostawcy usług zaufania w taki sposób, by wykluczyć możliwość niewykrywalnej zmiany danych;
  - 5) każda zmiana danych niezbędna do celów wysłania lub otrzymania danych jest wyraźnie wskazana nadawcy i adresatowi danych;
  - 6) data i czas wysłania, otrzymania i wszelkiej zmiany danych są wskazane za pomocą kwalifikowanego elektronicznego znacznika czasu.
- <sup>10</sup> Zob. M. Wilbrandt-Gotowicz, *Komentarz do art. 155, w: Doręczenia elektroniczne. Komentarz*, M. Wilbrandt-Gotowicz (red.), Warszawa 2021, s. 742.
- <sup>11</sup> Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych, dok. cyt., s. 111-112.
- <sup>12</sup> Zgodnie z treścią art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. użyte w tej ustawie określenie „środki komunikacji elektronicznej” oznacza rozwiązania techniczne, w tym urządzenia teleinformatyczne i współpracujące z nimi narzędzia programowe, umożliwiające indywidualne porozumiewanie się na odległość przy wykorzystaniu transmisji danych między systemami teleinformatycznymi, a w szczególności pocztę elektroniczną. Do środków komunikacji elektronicznej zalicza się m.in.: sieci komputerowe, Internet, SMS. Zob. X. Konarski, *Komentarz do ustawy o świadczeniu usług drogą elektroniczną*, Warszawa 2004, s. 74.
- <sup>13</sup> Zob. P. Pietrasz, *Komentarz do art. 144 o.p.*, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017, s. 973.

#### Bibliografia

##### Literatura

- Doręczenia elektroniczne. Komentarz*, M. Wilbrandt-Gotowicz (red.), Warszawa 2021.
- Konarski X., *Komentarz do ustawy o świadczeniu usług drogą elektroniczną*, Warszawa 2004.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), Warszawa 2017.

Pietrasz P., *Zasady doręczania pism i wnoszenia podań drogą elektroniczną w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez samorządowy organ podatkowy w tzw. okresie przejściowym*, „Samorząd Terytorialny” 2022 (w druku).

#### Akty prawne

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE, Dz. Urz. UE L 257 z 28.08.2014, s. 73.

Ustawa z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 344.

Ustawa z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 569.

Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1041 ze zm.

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

#### Inne źródła

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych, druk sejmowy nr 239, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/D1349ADC36052E93C125850C003768C9/%24File/239-uzas.DOCX>, dostęp: 24.03.2022.