

# MODYFIKACJA ZASAD ZASTOSOWANIA ŚRODKÓW KOMUNIKACJI ELEKTRONICZNEJ W PROJEKCIE NOWEJ ORDYNACJI PODATKOWEJ

Piotr Pietrasz

## 1. Wprowadzenie

Przepisy nowej Ordynacji podatkowej uwzględniają zmiany zachodzące w otoczeniu organów podatkowych, w szczególności powodujące konieczność informatyzacji stosowanych procedur. Konieczność uwzględnienia nowoczesnych technologii komunikacyjnych i informacyjnych<sup>1</sup> w procedurach podatkowych wiąże się z wynikającą z preambuły Konstytucji RP<sup>2</sup> zasadą zapewnienia działania instytucji publicznych rzetelności i sprawności<sup>3</sup>. Wskazana zasada jest determinantem informatyzacji instytucji publicznych, w tym również procedur stosowanych

- 
- 1 Technologiczne i komunikacyjne (*Information and Communication Technology* – ICT) to narzędzia pozwalające na komunikację między ludźmi. Technologie informacyjno-komunikacyjne, nazywane też technologiami informacyjnymi (IT), są technologiami związanymi ze zbieraniem, przechowywaniem, przetwarzaniem, przesyłaniem, rozdzielaniem i prezentacją informacji (tj. tekstów, obrazów, dźwięku). Obejmują one w szczególności technologie komputerowe (sprzęt i oprogramowanie) i technologie komunikacyjne. Technologie informacyjne to także dziedzina wiedzy obejmująca: informatykę, telekomunikację i inne technologie powiązane z informacją. Dostarczają narzędzi, za pomocą których można pozyskiwać informacje, selekcjonować je, analizować, przetwarzać i przekazywać odbiorcom – zob. K.B. Matusiak (red.), *Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć*, Warszawa 2008, s. 339.
  - 2 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
  - 3 Zob. P. Pietrasz, *Konstytucyjne uwarunkowania informatyzacji postępowania przed sądami administracyjnymi*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2016, nr 2.

przez te podmioty, a zatem również organy podatkowe działające w procedurach podatkowych.

Jedną z idei przyświecających nowej Ordynacji podatkowej jest uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców. Wskazane mechanizmy i instrumenty prawne są konieczne dla rozwoju e-administracji i e-gospodarki. Stanowią one dowód zmian, jakie zachodzą w sposobie komunikowania się administracji z jednostką. Świadczą o ukierunkowaniu na pomoc jednostce i umożliwienie jej bardziej sprawnych i efektywnych kontaktów z administracją. Rozwijanie nowych technologii informacyjnych i komunikacyjnych, w tym środków komunikacji elektronicznej, pozytywnie wpływa na rozwój społeczeństwa cyfrowego, co jest szczególnie ważne przy tak szybkim tempie rozwoju otaczającego świata.

Wykorzystywanie w komunikacji pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami nowoczesnych technologii komunikacyjnych i informacyjnych oceniane jest jako działanie w celu zapewnienia sprawnej i przyjaznej obsługi podatnika oraz zwiększenia zaufania podatników do organów podatkowych<sup>4</sup>.

## 2. Ramy prawne

Obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej przewidują rozwiązania umożliwiające zastosowanie środków komunikacji elektronicznej w postępowaniu podatkowym. Przypomnieć należy, że pierwsza próba informatyzacji postępowania podatkowego podjęta została w związku z uchwaleniem ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>5</sup>. Kolejna zmiana – istotna z punktu widzenia informatyzacji postępowania podatkowego – wynikała z ustawy z dnia 12 lutego 2010 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw<sup>6</sup> i obowiązywała od 17 czerwca

---

4 Zob. Informacja o wynikach kontroli: Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy i izby skarbowe. Najwyższa Izba Kontroli (KBF-4101-06-00/2013, Nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF), Warszawa, 3 czerwca 2014 r., s. 48 i n.

5 Dz.U. Nr 143, poz. 1031.

6 Dz.U. Nr 40, poz. 230.

2010 r. Następne zmiany istotne z perspektywy informatyzacji wiązały się z uchwaleniem ustawy z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw<sup>7</sup> oraz ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>8</sup>.

Pierwsze spostrzeżenie, jakie nasuwa się po analizie przepisów obowiązującej Ordynacji podatkowej odnoszących się do problematyki zastosowania środków komunikacji elektronicznej w stosunkach prawnopodatkowych, zwłaszcza procesowych, to nieuporządkowane rozproszenie regulacji w tym zakresie. Aktualnie przepisy regulujące zasady komunikacji elektronicznej są rozproszone niemal w całej o.p., brak jest ponadto przepisów o charakterze ogólnym, które wprowadzałyby pewne standardy zastosowania środków komunikacji elektronicznej w kontaktach organów podatkowych z podatnikami. Ponadto należy wskazać na odmienne zasady obowiązujące w związku z kontaktami z państwowymi organami podatkowymi oraz z samorządowymi organami podatkowymi. Przykładem tego jest art. 3d o.p., zgodnie z którym składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa regulują odrębne przepisy. Odrębność, a w konsekwencji również odmiennosc regulacji odnoszących się do zasad składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej samorządowym organom podatkowym od regulacji i zasad doręczania deklaracji przewidzianych w o.p. należy ocenić negatywnie. Nie wydaje się zasadne, ażeby materię związaną z czynnościami materialno-technicznymi, jakimi jest wnoszenie deklaracji drogą elektroniczną w realiach funkcjonowania samorządowych organów podatkowych, traktować w sposób tak dalece odmienny od zasad ogólnie przewidzianych. Podkreślenia wymaga, że jednostki samorządu terytorialnego i ich organy, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne<sup>9</sup>, zaliczono do katalogu podmiotów publicznych w rozumieniu tego aktu prawnego. W konsekwencji,

---

7 Dz.U. z 2014 r. poz. 183.

8 Dz.U. z 2015 r. poz. 1649 ze zm.

9 Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 235 ze zm., dalej: ustawa o informatyzacji.

zgodnie z art. 16 ust. 1a tej ustawy, podmiot publiczny udostępnia elektroniczną skrzynkę podawczą, spełniającą standardy określone i opublikowane na ePUAP przez ministra właściwego do spraw informatyzacji oraz zapewnia jej obsługę. Już z tego powodu brak jest podstaw, ażeby różnicować zasady zastosowania środków komunikacji elektronicznej przez samorządowe i państwowe organy podatkowe.

### 3. Propozycje rozwiązań

Podstawowe zagadnienia z zakresu zastosowania komunikacji elektronicznej w projekcie ordynacji podatkowej, nad którym pracuje Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, ujęto w odrębnym rozdziale usytuowanym w przepisach ogólnych. W nauce pod pojęciem przepisów ogólnych rozumie się te spośród przepisów merytorycznych ustawy, które zawierają materię wspólną dla wszystkich przepisów merytorycznych danej ustawy. Jeżeli zatem w ustawie można wyróżnić takie przepisy, które odnoszą się do wszystkich lub do większości przepisów merytorycznych, postuluje się wydzielenie ich spośród przepisów merytorycznych i ujęcie w odrębną jednostkę systematyzacyjną wyższego stopnia<sup>10</sup>. Problematyka zastosowania środków komunikacji elektronicznej w kontaktach pomiędzy podmiotami stosunków podatkowoprawnych ma jak najbardziej charakter ogólny w porównaniu do zagadnień ujętych w dalszych przepisach merytorycznych nowej Ordynacji podatkowej. W konsekwencji postanowienia regulujące te zagadnienia stanowią swoisty punkt odniesienia oraz oparcie dla pozostałych przepisów Ordynacji podatkowej.

Rozdział poświęcony zasadom zastosowania środków komunikacji elektronicznej zawiera dwa oddziały, z których jeden poświęcono przepisom ogólnym, natomiast drugi zasadom składania deklaracji podatkowych, wniosków i innych dokumentów. Ponadto w dalszych przepisach projektu Ordynacji podatkowej znajdują się regulacje o charakterze szczególnym, związane wykorzystaniem nowoczesnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych w powiązaniu z konkretnymi instytu-

---

10 T. Bąkowski, P. Bielski, K. Kaszubowski, M. Kokoszczński, J. Stelina, J. Warylewski, G. Wierczyński, *Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia*, Warszawa 2003, s. 115 i n.

cjami prawa podatkowego (np. przepisy o pełnomocnictwie w formie dokumentu elektronicznego w przepisach o reprezentacji i pełnomocnictwie, przepisy o rejestracji elektronicznej w przepisach o identyfikacji i ewidencja podatników, przepisy o wydawaniu decyzji w formie dokumentu elektronicznego w przepisach o decyzjach, możliwości elektronicznej kontroli opartej o standardowy, logiczny plik informatyczny pozwalający drogą komunikacji elektronicznej wymieniać informację pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami w przepisach o kontroli podatkowej, doręczanie pism z wykorzystaniem środków komunikacji elektronicznej w przepisach o doręczeniach itd.).

Jeżeli chodzi o modyfikację zasad zastosowania środków komunikacji elektronicznej w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na art. 85 projektu. Zgodnie z tym przepisem określony w ustawie lub w innych przepisach warunek pisemności uważa się za zachowany, jeżeli dokument elektroniczny zawierający tekst został podpisany kwalifikowanym podpisem elektronicznym lub podpisem elektronicznym potwierdzonym profilem zaufanym e-PUAP lub w inny sposób określony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w odrębnych przepisach.

Przepis ten wzorowano na regulacji zawartej w art. 12b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>11</sup>. Zauważyć należy, że projekt Ordynacji podatkowej w art. 29 reguluje zasadę pisemności, zgodnie z którą sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej, w tym również w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Zatem forma dokumentu elektronicznego mieści się w pojęciu pisemności. Z art. 85 projektu można wyprowadzić wniosek, że warunek pisemności związany z formą pisemną oznacza warunek wyrażenia pismem, czyli tekstem składającym się między innymi z liter, cyfr i innych znaków specjalnych. Stąd też warunek formy pisemnej (a nie audiowizualnej, dźwiękowej czy też obrazkowej). W przypadku dokumentu elektronicznego warunek pisemności uważa się za zachowany, jeżeli dokument elektroniczny zawierający tekst został ponadto podpisany w ściśle określony sposób, a mianowicie kwalifikowanym podpisem elektronicz-

---

11 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 718 ze zm.

nym lub podpisem elektronicznym potwierdzonym profilem zaufanym e-PUAP lub ewentualnie w inny sposób określony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w odrębnych przepisach.

Kolejna istotna zmiana nawiązuje do obowiązującego art. 144 § 5 o.p., zgodnie z którym doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym oraz organom administracji publicznej następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego. Wynikającemu z ww. regulacji obowiązkowi dokonywania doręczeń pełnomocnikom zawodowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej, na zasadach określonych w przepisach o.p., nie sprzyja brak wyraźnego zobowiązania tych podmiotów do posiadania adresów elektronicznych w portalu podatkowym lub w systemie teleinformatycznym organu podatkowego, który obsługuje elektroniczną skrzynkę podawczą tego organu. W konsekwencji brak takiego adresu nie stanowi naruszenia przepisu prawa powszechnie obowiązującego. W związku z powyższym w art. 90 projektu na pełnomocnika będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym nałożono obowiązek posiadania adresu elektronicznego i posługiwania się tym adresem w kontaktach z organami podatkowymi. Na marginesie należy wskazać, że zgodnie z art. 13 pkt 1 projektu Ordynacji podatkowej ilekroć w ustawie jest mowa o adresie elektronicznym – rozumie się przez to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy. Natomiast zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną<sup>12</sup> adres elektroniczny to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w szczególności poczty elektronicznej. W proponowanym art. 13 pkt 1 nie chodzi o jakiegokolwiek oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Istotne jest natomiast, ażeby było to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy, czyli

---

12 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1030 ze zm.

wyłącznie na zasadach przewidzianych w projektowanych przepisach Ordynacji podatkowej.

Kolejne nowe rozwiązanie dotyczy składania do organów podatkowych wniosków oraz innych dokumentów. W tym zakresie na wstępie należy zaznaczyć, że funkcjonujące w obowiązującej o.p. pojęcie „podania” w projekcie zastąpiono pojęciem „wniosku”. W konsekwencji do organu podatkowego nie będą już wnoszone podania, ale składane wnioski.

W projekcie Ordynacji podatkowej jako zasadę przyjęto, że jeżeli odrębne przepisy nie wprowadzają takiego obowiązku, istnieje możliwość składania za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy wniosków oraz innych dokumentów (art. 93 § 1 projektu). Rozwiązanie to przewiduje zatem nie obowiązek, ale uprawnienie do składania wniosków oraz innych dokumentów drogą elektroniczną. Zauważyć należy, że zasada prawa do komunikacji elektronicznej nie powinna mieć charakteru bezwzględny. Przepisy szczególnie będą mogły przewidywać wyjątki od tej zasady, w szczególności w przypadkach, gdy zastosowanie środków komunikacji elektronicznej w ściśle określonych i uzasadnionych przypadkach będzie nie uprawnieniem, ale obowiązkiem.

Ponadto wskazany art. 93 § 1 projektu Ordynacji podatkowej reguluje składanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej do organu podatkowego, oprócz wniosków, również innych dokumentów. Do kategorii „innych dokumentów” zaliczyć można np. dokumenty stanowiące materiał dowodowy w sprawie. Niemniej jednak zagadnienie wnoszenia różnego rodzaju dokumentów do organu podatkowego nie jest wyłączną problematyką postępowania podatkowego, lecz dotyczy również wnoszenia dokumentów o charakterze pozaprocesowym, takich jak np. oświadczenia: o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, o wyborze sposobu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a także o opodatkowaniu przez jednego z małżonków całości dochodu osiągniętego z określonych źródeł dochodu małżonków oraz na zawiadomienie o rezygnacji ze zwolnienia od podatku od towarów i usług.

Z art. 93 § 4 projektu wynika wprost, że wnioski oraz inne dokumenty składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej w inny

sposób niż przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy, a zatem np. na adres poczty elektronicznej organu podatkowego, nie wywołują skutków prawnych. W takim przypadku organ podatkowy zawiadamia składającego wniosek lub inny dokument o bezskuteczności czynności i informuje o zasadach składania wniosków i innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Kolejnym nowym rozwiązaniem jest przyjęcie zasady, zgodnie z którą, jeżeli przepis wymaga złożenia deklaracji, wniosku lub innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej, konieczne jest zapewnienie innego sposobu dokonania takich czynności w sytuacji, gdy skorzystanie z tej drogi transmisji danych stało się obiektywnie niemożliwe lub istotnie utrudnione (art. 94 § 1 projektu). Reguła ta znajduje uzasadnienie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego<sup>13</sup>. Oprócz rozwiązania przewidującego substytucyjny sposób złożenia deklaracji, wniosku lub innego dokumentu koniecznym stało się wprowadzenie rozwiązania chroniącego podatnika przed ujemnymi konsekwencjami sytuacji, w której z przyczyn technicznych, niezależnych od składającego, nie jest możliwe wniesienie wskazanych wyżej dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej w wymaganym terminie. Rozwiązania takie przewidziane zostały także w innych procedurach, w których doręczenia następują przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej, w tym w szczególności w art. 125<sup>3</sup> § 2 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego<sup>14</sup>. Zgodnie z art. 94 § 2 projektu Ordynacji podatkowej jeżeli z przyczyn technicznych niezależnych od wnoszącego nie jest możliwe wniesienie deklaracji, wniosku lub innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej w wymaganym terminie, stosuje się odpowiednio przepisy art. 81 i art. 82 projektu, czyli przepisy dotycząc przywrócenia terminu procesowego oraz uznania za zachowany terminu innego niż procesowy.

Również nowym rozwiązaniem jest wyposażenie organu podatkowego w uprawnienie do przekształcania postaci złożonych wniosków i innych dokumentów oraz deklaracji (art. 95 § 1 projektu Ordynacji podatkowej). Przepis ten umożliwia przekształcenie postaci złożonych

---

13 Zob. wyrok TK z dnia 6 lutego 2007 r., sygn. akt P 25/06, OTK ZU 2007, nr 2A, poz. 9.

14 Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1822 ze zm.



wniosków i innych dokumentów oraz deklaracji: po pierwsze, do postaci dokumentu elektronicznego, poprzez sporządzenie odwzorowania cyfrowego; po drugie, do postaci papierowej, poprzez sporządzenie uwierzytelnionego wydruku z zachowaniem wymogów określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy o informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne. Zaproponowane w projekcie Ordynacji podatkowej wyposażenie organu podatkowego w takie uprawnienie było nieodzowne ze względu na konieczność prowadzenia akt administracyjnych w określonej postaci, a mianowicie papierowej lub elektronicznej. Ponadto należy mieć na uwadze, że w postępowaniu podatkowym może brać udział wiele stron, z których każda może oczekiwać dostępu do akt w różnej postaci, a mianowicie elektronicznej lub papierowej. Zauważyć jednak należy, że uprawnienie przewidziane w art. 95 § 1 projektu Ordynacji podatkowej odnosi się jedynie do wniosków, innych dokumentów oraz deklaracji, które wpłynęły (zostały złożone) do organu podatkowego, w postaci papierowej lub elektronicznej. Przepis ten nie będzie miał zastosowania w odniesieniu do dokumentów generowanych przez organ podatkowy.

Przekształcanie postaci złożonych wniosków i innych dokumentów oraz deklaracji wiąże się z kwestią skuteczności prawnej sporządzonych kopii (elektronicznych lub papierowych). Zgodnie z art 95 § 2 projektu uwierzytelniony wydruk oraz dokument odwzorowany cyfrowo, sporządzone zgodnie z art 95 § 1 projektu, są równoważne pod względem skutków prawnych wnioskowi, dokumentowi i deklaracji, sporządzonym odpowiednio w postaci dokumentu elektronicznego lub w postaci papierowej. Przyjęcie zasady równoważności pod względem skutków prawnych nie wyklucza możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko wskazanym kopiom, a zatem przeciwko wnioskowi, innemu dokumentowi lub deklaracji odwzorowanym cyfrowo oraz przeciwko uwierzytelnionym wydrukom dokumentów sporządzonych w postaci dokumentu elektronicznego. Problematykę tę reguluje art. 95 § 3 projektu.

#### 4. Podsumowanie

W projektowanej Ordynacji podatkowej w sposób kompleksowy uregulowano kwestie dotyczące wykorzystywania środków komunikacji elektronicznej w prawie podatkowym. Podstawowe zasady z tym związane ujęto w odrębnym rozdziale Ordynacji podatkowej. Reguły tam zawarte porządkują wykorzystywanie nowoczesnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych komunikacji nie tylko w kontaktach z podatnikiem, ale również w szczególności w procesie tworzenia dokumentacji podatkowej, przekazywania i uzyskiwania informacji podatkowych, kontroli podatkowej, rejestracji podatników.

Generalną zasadą, od której mogą być jednak przewidziane wyjątki, jest uprawnienie, a nie obowiązek składania do organów podatkowych wszelkiego rodzaju dokumentów drogą elektroniczną, jeśli tylko ich rodzaj na to pozwala, co postulowano w doktrynie<sup>15</sup>. Nie zmieniono obowiązującej w o.p. zasady dotyczącej doręczania pism przez organy podatkowe, zgodnie z którą doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej następuje za zgodą, w tym także konkludentną lub na wniosek adresata, z zastrzeżeniem obowiązku doręczania pism w ten sposób pełnomocnikom zawodowym oraz organom administracji publicznej (zob. art. 144 § 5 oraz art. 144a § 1 o.p.).

---

15 Zob. C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 341.