

# PRAKTYCZNE PROBLEMY ZWIĄZANE Z ODBIOREM KORESPONDENCJI PRZEZ PROFESJONALNYCH PEŁNOMOCNIKÓW Z UŻYCIEM ELEKTRONICZNEJ SKRZYNKI PODAWCZEJ

Dariusz Gibasiewicz

## 1. Wprowadzenie

Z dniem 1 stycznia 2016 roku zostały wprowadzone do ustawy Ordynacja podatkowa nowe regulacje dotyczące między innymi pełnomocnictw oraz doręczania korespondencji profesjonalnym pełnomocnikom<sup>1</sup>. Wprowadzone do systemu prawnego zmiany miały wpisywać się w budowanie szeroko rozumianej e-administracji. Miały one też przynieść oczywiste korzyści, takie jak przyspieszenie postępowań podatkowych poprzez eliminację problemów z doręczeniem korespondencji profesjonalnym pełnomocnikom oraz wymierne oszczędności związane z brakiem konieczności drukowania wszelkich pism kierowanych do strony oraz ponoszenia kosztów ich doręczenia, co następowało przy wykorzystaniu podmiotów zewnętrznych. Co więcej, te zmiany wydawały się mieć pozytywny charakter zarówno dla organu podatkowego, jak i pełnomocników i ich mocodawców. W przypadku organów podatkowych zniwelowany miał zostać problem związany z doręczeniem pełnomoc-

---

1 Zob. ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r. poz. 1649.

nikowi korespondencji, bowiem w przypadku elektronicznego systemu doręczeń nie były powielane trudności, które występowały w tradycyjnym systemie jej doręczania. Ponadto doręczenia przy wykorzystywaniu systemu e-PUAP miały nie pozwalać na działania zmierzające do przedłużenia momentu doręczenia korespondencji, co na przykład ma niebagatelne znaczenie w przypadku doręczania decyzji ustalających. Niejednokrotnie takie decyzje były doręczane przez organy podatkowe tuż przed upływem terminu przedawnienia (autor spotkał się z takimi sytuacjami bardzo często w odniesieniu do decyzji ustalających w zakresie podatku od przychodów ze źródeł nieujawnionych). Zmiany te miały być także korzystne dla pełnomocników podatników, bowiem przede wszystkim nie byli oni zmuszani do odbioru korespondencji w terminie związanym z wizytą doręczyciela. Przy wykorzystaniu systemu e-PUAP odbiór korespondencji całkowicie uniezależnił się od ich braku obecności w określonym czasie w prowadzonej przez nich kancelarii, która była wskazana jako adres do korespondencji. Niewątpliwie zatem dokonane zmiany miały na celu wprowadzenie pewnych dogodności w systemie doręczeń dokonywanych profesjonalnym pełnomocnikiem. Są one także oczywistym znakiem czasu w związku z szeroko pojętą „elektronizacją życia”, co musi znajdować także odzwierciedlenie na gruncie obowiązującego prawa. Dokonywane zmiany w Ordynacji podatkowej nie mają charakteru odosobnionego, jeżeli weźmie się pod uwagę także zmiany w innych obszarach prawa, jak na przykład informatyzację postępowań cywilnych.

Uznając dokonywane zmiany za konieczne i uznając ich słuszość za niepodlegającą jakiegokolwiek dyskusji, należy zadać jednak pytanie, czy te założenia, plany i oczekiwania, które legły u podstaw wprowadzonych zmian znajdują odzwierciedlenie w praktyce. Oczywistym jest także, że realizacja określonych wartości, nawet niewątpliwie słusznych, musi być oceniana także w kontekście realizacji innych wartości, które stanowią aksjologiczną podstawę danej części regulacji. W tym konkretnym wypadku powstaje pytanie, czy elektronizacja postępowania z wykorzystaniem systemu e-PUAP nie wpływa w negatywny sposób na prawa reprezentowanej przez profesjonalnego pełnomocnika strony. Dotyczy to przede wszystkim możliwości zapoznania się z otrzymywaną korespondencją oraz prawidłowym sposobem określenia daty jej otrzymania,

tak aby data, która została uznana za datę doręczenia przez organ podatkowy, pokrywała się z datą faktycznej możliwości otrzymania i możliwości zapoznania się z nią przez pełnomocnika strony. W przypadku rozbieżności tych dat może dojść do istotnego naruszenia interesów reprezentowanej przez profesjonalnego pełnomocnika strony, przede wszystkim w zakresie złożenia na przykład odwołania od przesłanej decyzji. Zatem na gruncie proceduralnym niezwykle istotne jest dokonanie prawidłowego doręczenia pisma pełnomocnikowi strony, gdyż możliwość zapoznania się z jego treścią przez pełnomocnika jest gwarantem realizacji konstytucyjnie i ustawowo przyznanych praw strony, w imieniu której działa profesjonalny pełnomocnik. Prawidłowe doręczenie jest też podstawą budowania faktycznego zaufania do organów administracji oraz realizacją założenia będącego zasadą każdego postępowania, w tym prowadzonego na gruncie Ordynacji podatkowej. Ponadto oczywistym jest, iż dokonanie doręczenia zgodnie z przepisami prawa jest swoistym warunkiem wstępnym prawidłowości dokonywania dalszych czynności, np. prawidłowe doręczenie decyzji ma istotny wpływ na możliwość złożenia odwołania od niej. Nie ulega wątpliwości, że brak prawidłowego doręczenia korespondencji powoduje, iż w świetle prawa nie może ona zostać uznana za doręczoną, a zatem nie rozpoczynają swojego biegu terminy związane z jej prawidłowym doręczeniem.

## **2. Zmiany prawne w zakresie doręczeń korespondencji profesjonalnym pełnomocnikom obowiązujące od dnia 1 stycznia 2016 roku**

Przed rozpoczęciem analizy postawionego powyżej problemu konieczne jest przypomnienie treści najistotniejszych przepisów Ordynacji podatkowej obowiązujących od dnia 1 stycznia 2016 roku w omawianym zakresie, tj. art. 144 tego aktu prawnego. Zgodnie z nim organ podatkowy doręcza pisma: 1) za pokwitowaniem, za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy celnych lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego, lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów, lub 2) za urzędowym poświadczeniem odbioru,

za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. Ponadto, jeżeli przepisy ustawy przewidują doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, doręczenie następuje przez portal podatkowy w zakresie wynikającym z odrębnych przepisów lub przez elektroniczną skrzynkę podawczą. Biorąc pod uwagę treść tego ostatniego zdania, konieczne jest zdefiniowanie nowych na gruncie Ordynacji podatkowej pojęć, tj. „portal podatkowy” oraz „elektroniczna skrzynka podawcza”. Legalna definicja portalu podatkowego została zawarta przez ustawodawcę w art. 3 pkt 14 ustawy Ordynacja podatkowa. Zgodnie z nią, przez portal podatkowy rozumie się system teleinformatyczny administracji podatkowej służący do kontaktu organów podatkowych z podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Natomiast pojęcie elektronicznej skrzynki podawczej zostało zdefiniowane przez ustawodawcę w treści art. 3 pkt 17 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Zgodnie z tą definicją jest to dostępny publicznie środek komunikacji elektronicznej służący do przekazywania dokumentu elektronicznego do podmiotu publicznego przy wykorzystaniu powszechnie dostępnego systemu teleinformatycznego.

W treści art. 144 Ordynacji podatkowej został zawarty także § 5, który jawi się jako jeden z najistotniejszych w odniesieniu do omawianej tematyki. Zgodnie z nim 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. Tym samym należy zauważyć, iż sytuacja tzw. profesjonalnych pełnomocników została uregulowana odmiennie niż samych stron oraz pełnomocników, którzy nie mają charakteru profesjonalnego. Mogą oni bowiem odbierać korespondencję jedynie w dwojaki sposób, tj. albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej, albo w siedzibie organów podatkowych. W bardzo wielu wypadkach – na przykład w przypadku reprezentowania przez jednego pełnomocnika stron w wielu postępowaniach przed różnymi organami oraz w przypadku reprezentowania strony przed odległym terytorialnie organem – tylko ten pierwszy ze sposobów odbierania ko-

respondencji może być w sensie faktycznym brany pod uwagę. Stąd tak istotne, aby doręczenia korespondencji za pomocą środków komunikacji elektronicznej odbywały się prawidłowo. Konieczne jest także zauważenie, iż całkowita elektronizacja systemu doręczeń może stanowić istotny problem dla szeregu pełnomocników, przede wszystkim tych, którzy nie do końca są w stanie odnaleźć się w złożonych systemach informatycznych. Obiektywne braki, obawy lub niechęć w tym zakresie mogą zatem stanowić istotne przeszkody w reprezentowaniu strony w postępowaniu. Z oczywistych względów pełnomocnik musi także posiadać dostęp do komputera oraz do Internetu, aby dokonywać odbioru kierowanej do niego korespondencji.

Jednocześnie należy przypomnieć, iż również od 1 stycznia 2016 roku uległy zmianie przepisy dotyczące udzielania pełnomocnictw. Od wskazanej powyżej daty, w przypadku przedkładania pełnomocnictwa organowi podatkowemu, należy to uczynić na formularzu określonym w drodze rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Najczęściej wykorzystywanym rodzajem pełnomocnictwa wydaje się być pełnomocnictwo szczególne, które jest wykorzystywane w konkretnej sprawie. Istotnym jest, iż w treści tego pełnomocnictwa występuje wyraźne rozróżnienie na adres e-mail oraz adres elektroniczny. Zatem nie należy w żaden sposób utożsamiać tych dwóch pojęć i w przypadku konieczności podania adresu elektronicznego nie można go zastępować adresem e-mail, pomimo potocznej zbieżności tych dwóch pojęć. To rozróżnienie jest także wyraźnie podkreślone w samej treści pełnomocnictwa, bowiem w wyjaśnieniach do niego wskazuje się, że adres elektroniczny oznacza adres w systemie teleinformatycznym wykorzystywanym przez organ podatkowy. Oczywiście w praktyce powstają z tym związane problemy. Rodzi się bowiem pytanie, jak traktować korespondencję, która została przez organ podatkowy wysłana do pełnomocnika nie na jego adres elektroniczny, ale adres e-mail i czy w takim wypadku można w ogóle twierdzić, iż taka korespondencja została skutecznie pełnomocnikowi doręczona. Jest to szczególnie istotne na przykład w przypadku doręczenia decyzji podatkowej, od której następnie wniesione zostało odwołanie. W takim wypadku powstaje wątpliwość, czy taka decyzja weszła w ogóle do obrotu prawnego, a zatem czy można było wnieść od niej skutecznie odwo-

łanie. Powyższy problem nie wydaje się mieć jedynie charakteru teoretycznego, wzięwszy pod uwagę niejasność przepisów w pierwszym okresie ich obowiązywania i różnorodne podejście do powyższej kwestii przez organy podatkowe. Interpretując ściśle art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej, jego treść nie pozostawia jednak wątpliwości, że taki sposób doręczenia korespondencji nie jest skuteczny, a zatem doręczana decyzja nie weszła do obrotu prawnego, co powoduje, że złożenie od niej odwołania jest bezprzedmiotowe.

### **3. Praktyka funkcjonowanie systemu e-PUAP w odniesieniu do profesjonalnych pełnomocników**

System e-PUAP, którym posługują się organy podatkowe do doręczenia korespondencji profesjonalnym pełnomocnikom (w tym niezwykle ważnych dokumentów, takich jak decyzje administracyjne), nie funkcjonuje w sposób prawidłowy, a przez bardzo długie czasokresy nie funkcjonuje w ogóle. W konsekwencji niejednokrotnie przez długie okresy czasu, w tym wielodniowe, nie jest możliwe odbieranie korespondencji. Jest to szczególnie widoczne w przypadku tych podmiotów, do których kierowana jest istotna ilość korespondencji na elektroniczną skrzynkę podawczą. Pokazuje to, że system e-PUAP został przygotowany i zbudowany na potrzeby prowadzenia pojedynczej lub niewielkiej ilości korespondencji, natomiast nie jest możliwe prawidłowe jego funkcjonowanie w przypadku większej jej liczby. Stawia to w bardzo trudnej sytuacji tych profesjonalnych pełnomocników, którzy prowadzą większą ilość spraw, bowiem z przyczyn niezależnych od nich nie są oni w stanie odbierać na bieżąco kierowanej do nich korespondencji.

Trzeba przy tym podkreślić, iż nie wynika to z niewiedzy czy niechęci profesjonalnych pełnomocników, ale z fatalnego działania systemu e-PUAP i wad, którymi jest on obciążony, w tym występowania błędów wewnętrznych. Fakt ten objęty jest wiedzą powszechną, co nawet potwierdza Centralny Ośrodek Informatyki, wskazując m.in. na błędy w architekturze systemu. Potwierdza to także minister właściwy do spraw cyfryzacji, a także szereg informacji medialnych na temat nieprawidłowości w funkcjonowaniu tego systemu.

W tym miejscu należy także przybliżyć techniczne aspekty odbioru korespondencji przy użyciu skrzynki podawczej, co może być szczególnie interesujące dla osób, które nigdy nie występowały w roli profesjonalnego pełnomocnika strony na gruncie Ordynacji podatkowej. Konieczne jest zatem wyjaśnienie, że odbiór korespondencji za pośrednictwem systemu e-PUAP przebiega w ten sposób, iż w pierwszej kolejności użytkownik loguje się do systemu e-PUAP, wykorzystując przypisany login oraz hasło. W skrzynce odbiorczej tworzony jest odnośnik do konkretnego dokumentu, w którym powinno znajdować się UPD (urzędowe poświadczenie doręczenia). Aby odebrać korespondencję, należy otworzyć odnośnik z UPD. W tym momencie odbiorca otrzymuje wiadomość sms na zarejestrowany numer telefonu, zawierającą kod, którego wpisanie do systemu jest konieczne, aby w ogóle wpłynęła korespondencja, której dotyczy wiadomość. Jednakże z bliżej nieokreślonych przyczyn technicznych po wpisaniu kodu duża część korespondencji, której dotyczą poświadczenia doręczenia, nie wpływa do skrzynki odbiorczej adresata automatycznie, natomiast organ otrzymuje informację, że korespondencja została doręczona adresatowi. Dzieje się tak, pomimo tego, iż wpisując kod, adresat potwierdza odebranie dokumentu. Korespondencja ta jednak nie jest dostarczana do skrzynki odbiorczej adresata korespondencji, tak aby mógł on ją pobrać i zapoznać się z jej treścią. Faktyczna możliwość odbioru korespondencji ma miejsce dopiero po upływie bliżej nieokreślonego okresu czasu, niejednokrotnie nawet po kilkunastu dniach od otrzymania przez organ administracji urzędowego potwierdzenia doręczenia. Problemy związane z odbieraną przez użytkownika korespondencją mogą być powodowane tworzeniem się na koncie użytkownika tzw. składów wirtualnych, co może być konsekwencją na przykład wysyłania przez organy administracji korespondencji nie przez skrzynkę podawczą systemu e-PUAP, ale z adresów e-mail. Dodatkowo przy otwieraniu tej korespondencji często występują kolejne błędy systemowe, na przykład system „wylogowuje” użytkownika bądź strona wygasa i nie jest możliwe otwarcie jakichkolwiek dokumentów. Dodatkowo błędy te permanentnie się powtarzają. W konsekwencji, przy dużej ilości korespondencji kierowanej do użytkownika, jest on w stanie odebrać jej nikłą liczbę i to ze znacznym opóźnieniem ze względu na błędy systemowe systemu e-PUAP. Dochodzi zatem do kuriozalnej

sytuacji, która ma absurdalny charakter w państwie, którego art. 2 Konstytucji statuuje zasadę demokratycznego państwa prawnego. Otóż organ posiada Urzędowe Potwierdzenie Doręczenia korespondencji i jest przekonany, że pismo zostało doręczone, natomiast profesjonalny pełnomocnik nie otrzymał korespondencji, nie miał możliwości zapoznania się z jej treścią, a zatem nie wie, czego dotyczy.

Na marginesie należy także wskazać, iż stosunkowo często pełnomocnikom doręczana jest korespondencja na skrzynkę podawczą e-PUAP, której adresatem są inni pełnomocnicy. Powstaje oczywiście pytanie, dlaczego takie sytuacje mają miejsce i dlaczego jest naruszana tajemnica postępowania, bowiem korespondencja trafia do podmiotu nieuprawnionego, który nie jest umocowany do zapoznania się z jej treścią. Jednakże organy administracji nie ponoszą jakichkolwiek konsekwencji swoich nieprawidłowych działań, podczas gdy profesjonalni pełnomocnicy – w kontekście wad systemu e-PUAP – mogą nawet faktycznie odpowiadać za nie swoje błędy. Organ podatkowy dysponuje bowiem dowodem doręczenia korespondencji pełnomocnikowi strony, pomimo że nie trafiła ona do pełnomocnika, ani nie miał on możliwości zapoznania się z jej treścią. Ponadto organ koncentruje się na posiadanym przez siebie dokumencie (UPD) jako dowodzie doręczenia lub możliwości zapoznania się z treścią korespondencji.

Organ administracji oraz sądy (na etapie badania środków zaskarżenia od rozstrzygnięć organów podatkowych) powinny zatem w sposób bardzo rozważny i ostrożny podchodzić do kwestii prawidłowego doręczenia korespondencji pełnomocnikowi przy użyciu skrzynki podawczej e-PUAP. Powinno to mieć miejsce w szczególności w sytuacji, w której profesjonalny pełnomocnik twierdzi, że nie otrzymał korespondencji od organu oraz że nie miał możliwości zapoznania się z nią. Istnieje bowiem bardzo duże prawdopodobieństwo, iż taka sytuacja rzeczywiście miała miejsce, pomimo że organ podatkowy dysponuje urzędowym potwierdzeniem odbioru korespondencji przez pełnomocnika. Istnieje jednak możliwość weryfikacji treści tego dokumentu poprzez zwrócenie się do Centralnego Ośrodka Informatyki, który jako administrator systemu jest w stanie ustalić, czy i kiedy pełnomocnik otrzymał korespondencję oraz czy rzeczywiście miał możliwość zapoznania się z nią, gdy istnieje możliwość także ustalenia ilości sztuk korespondencji na skrzynce po-



dawczej pełnomocnika w określonym czasie oraz technicznych możliwości jej pobierania.

Warto zaznaczyć, że pojawiają się już w tego typu sprawach pierwsze rozstrzygnięcia. Przykładowo postanowieniem z dnia 26 września 2016 roku<sup>2</sup> Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie odrzucił skargę strony, stwierdzając, że termin na jej wniesienie został przekroczony. Sąd ustalił, że zaskarżoną decyzję wysłano pełnomocnikowi skarżącego za pomocą środków komunikacji elektronicznej, tj. za pośrednictwem platformy e-PUAP na wskazany w pełnomocnictwie adres elektroniczny. Sąd wskazał, że zgodnie z art. 144 § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa w związku z art. 8 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych<sup>3</sup>, 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. Z kolei art. 152a § 1 Ordynacji podatkowej stanowi, że w celu doręczenia pisma w formie dokumentu elektronicznego organ podatkowy przesyła na adres elektroniczny adresata zawiadomienie zawierające: 1) informację, że adresat może odebrać pismo w formie dokumentu elektronicznego; 2) wskazanie adresu elektronicznego, z którego adresat może pobrać pismo i pod którym powinien dokonać potwierdzenia doręczenia pisma; 3) pouczenie dotyczące sposobu odbioru pisma, a w szczególności sposobu identyfikacji pod wskazanym adresem elektronicznym w systemie teleinformatycznym organu podatkowego oraz informację o wymogu podpisania urzędowego poświadczenia odbioru w sposób, o którym mowa w art. 20a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne<sup>4</sup>. Natomiast jak wynika z art. 152a § 2 i 3 o.p., w przypadku nieodebrania pisma w formie dokumentu elektronicznego w sposób określony w § 1 pkt 3, organ podatkowy po upływie 7 dni, licząc od dnia wysłania zawiadomienia, przesyła powtórne zawiadomienie o możliwości odebrania tego pisma. W przypadku nieodebrania pisma doręczenie uważa się za dokonane

---

2     Postanowienie WSA w Olsztynie z dnia 26 września 2016 r., sygn. akt II SA/OI 1134/16, System Informatyki Prawnej Lex Omega.

3     Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 471.

4     Zob. ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 183 ze zm.

po upływie 14 dni, licząc od dnia przesłania pierwszego zawiadomienia. Zdaniem Sądu skarżona decyzja została doręczona reprezentującemu skarżącego radcy prawnemu za pomocą środków komunikacji elektronicznej w dniu 16 czerwca 2016 r.; jest to data uznania dokumentu za doręczony w związku z niepodjęciem pisma pomimo dwukrotnego zawiadomienia o możliwości jego odebrania w dniu 1 czerwca 2016 r. i 9 czerwca 2016 r., co wynika z Urzędowego Poświadczenia Doręczenia. Trzydziestodniowy termin do wniesienia skargi upływał zatem w sobotę 16 lipca 2016 r. Mając jednak na względzie treść art. 83 § 2 p.p.s.a., który stanowi, że jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy, w okolicznościach tej sprawy ostatnim dniem na złożenie skargi był poniedziałek 18 lipca 2016 r. Tymczasem skarga została wniesiona do Sądu dopiero 24 sierpnia 2016 r., a zatem po upływie terminu przewidzianego w art. 53 § 1 p.p.s.a. Stosownie do treści art. 58 § 1 pkt 2 p.p.s.a. wniesienie skargi po terminie skutkuje jej odrzuceniem. Oczywiście w niniejszej sprawie nie są ogólnie znane okoliczności niedochowania terminu na złożenie skargi, jednakże przedmiotowe postanowienie jest ilustracją mogących występować praktycznych problemów. Stąd konieczność zachowania przez pełnomocników daleko idącej rozwagi i ostrożności w zakresie odbioru korespondencji doręczanej przez organy administracji.

Należy przy tym wskazać, że brak jest możliwości rozwiązania tych problemów poprzez kontakt z administratorem systemu e-PUAP, który jest praktycznie nieosiągalny, a wysyłane wiadomości generują jedynie automatyczną odpowiedź, która nawet w najmniejszym stopniu nie jest pomocna w rozwiązywaniu problemów. Tym samym system e-PUAP nie działa prawidłowo i uniemożliwia profesjonalnemu pełnomocnikowi reprezentowanie strony w zakresie przewidzianym przepisami prawa, dodatkowo naruszając jej prawa do rzetelnego postępowania oraz wpływając negatywnie na możliwość składania środków zaskarżenia.

Wyściem z takiej sytuacji – poza oczywiście poprawą funkcjonowania tego systemu – jest korzystanie przez organy podatkowe z możliwości przewidzianej w treści art. 144 § 3 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z nim, w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków

komunikacji elektronicznej, pisma doręcza się za pokwitowaniem, za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy celnych lub upoważnionych pracowników innego organu podatkowego, lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów. Oczywiście w kontekście przywołanego przepisu powstaje jednak pytanie, jak należy rozumieć pojęcie „problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej” oraz czy stosowanie tej wyjątkowej możliwości jest uzależnione od tego, czy te problemy zostały spowodowane przez którąkolwiek ze stron, tj. organ podatkowy lub profesjonalnego pełnomocnika reprezentującego stronę postępowania. Zdaniem P. Pietrasza w zakresie pojęcia „problemów technicznych” mieści się nieprzystosowanie techniczne organu podatkowego lub adresata do doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej<sup>5</sup>. Ponadto wskazuje on, że „sytuacja taka występuje w szczególności gdy strona postępowania w piśmie wniesionym w postaci papierowej wnosi o doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej na wskazany adres e-mail, i jednocześnie nie posiada w ogóle konta na portalu podatkowym lub w innym systemie teleinformatycznym, który obsługuje [elektroniczną skrzynkę podawczą] organu podatkowego”<sup>6</sup>. Ta teza wydaje się być jednak dyskusyjna, bowiem jest z pewnością bardzo liberalna w tym sensie, że pozwalałaby profesjonalnym pełnomocnikom na unikanie konieczności odbioru korespondencji w drodze elektronicznej poprzez na przykład nietworzenie skrzynki podawczej w systemie e-PUAP. Wydaje się jednak, iż celem ustawodawcy przy wprowadzaniu tego przepisu do Ordynacji podatkowej było zagwarantowanie możliwości zapoznania się z korespondencją kierowaną do profesjonalnego pełnomocnika w przypadku obiektywnych problemów technicznych, przede wszystkim niespodzowanych i niezależnych od strony postępowania oraz jej pełnomocnika. Jednym z takich problemów jest brak działania systemu e-PUAP, na którego prawidłowość funkcjonowania nie ma wpływu ani organ podatkowy, ani strona

---

5 P. Pietrasz, *Zasady doręczania e-pism w postępowaniu podatkowym obowiązujące od 1 stycznia 2016 r.*, cz. 1, System Informacji Prawnej Lex Omega.

6 *Ibidem*.

czy też jej pełnomocnik, bowiem systemem tym administruje Centralny Ośrodek Informatyki. Należy zatem uznać, iż ustawodawca przewidział w tym zakresie mogące powstać problemy techniczne, a legislacyjną konsekwencją tego stanu rzeczy jest wprowadzenie do porządku prawnego treści art. 144 § 3 Ordynacji podatkowej.

Warto przy tym nadmienić, iż wady systemu e-PUAP są dostrzegane nie tylko przez pełnomocników stron postępowań, ale także przez organy administracji, które ze względu na błędy systemowe platformy e-PUAP doręczają profesjonalnym pełnomocnikom dokumenty w wersji papierowej. Taka sytuacja jest traktowana przez organy jako wyjątkowa i przejściowa. Organy zgadzając się na doręczanie pism drogą tradycyjną, wskazują, aby poinformować je o ustaniu przyczyn, które uniemożliwiają doręczanie pełnomocnikowi korespondencji poprzez skrzynkę podawczą. Ta prośba organów jest uzasadniona, jeśli weźmie się pod uwagę, że w aktualnym stanie prawnym w przypadku profesjonalnych pełnomocników regułą jest doręczanie korespondencji drogą elektroniczną, a nie tradycyjną

Należy przy tym jeszcze raz podkreślić, że kwestia ta jest niezwykle istotna dla profesjonalnych pełnomocników, wzięwszy pod uwagę treść art. 144 § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa, 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. Jest to w szczególności widoczne w przypadku profesjonalnych pełnomocników prowadzących na przykład kilka tysięcy spraw podatkowych w całej Polsce, co powoduje, iż nie jest możliwym odbieranie korespondencji w siedzibach organów położonych na terenie Polski. Również odbieranie korespondencji w drugi z wymienionych przez ustawodawcę sposobów, tj. za pomocą środków elektronicznych, nie jest obiektywnie możliwe, bowiem system e-PUAP w praktyce nie funkcjonuje. W ten sposób dochodzi do dosyć kuriozalnej sytuacji, która z pewnością nie powinna mieć miejsca w demokratycznym państwie prawa, w której pełnomocnik strony nie ma możliwości odebrania kierowanych do niego pism. Co więcej, może to powodować i w praktyce powoduje, iż organy administracji uznają korespondencję za doręczoną, pomimo iż pełnomocnik Strony nie był w stanie jej w jakikolwiek spo-

sób odebrać. Niektóre organy pomimo ewidentnych nieprawidłowości i błędów w funkcjonowaniu systemu, a także wniosków pełnomocników o doręczanie korespondencji w wersji papierowej, nadal używają systemu e-PUAP, twierdząc przy tym, że to problem pełnomocnika i reprezentowanej przez niego strony, a nie organów administracji. Tego typu działania i przyjmowane przez organy administracji stanowisko należy uznać za niedopuszczalne, biorąc pod uwagę przyznane obywatelom konstytucyjne i ustawowe prawa. W kontekście tych działań jako karykaturalne w praktyce jawią się m.in. zasada demokratycznego państwa prawa czy też zasada pogłębiania zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa. Spojrzenia na tę kwestię nie może także zmieniać stanowiska niektórych organów, które w odpowiedzi na wniosek o kierowanie korespondencji drogą tradycyjną w związku z nieprawidłowym działaniem systemu e-PUAP wskazują na treść art. 162 Ordynacji podatkowej i instytucję przywrócenia terminu jako remedium na brak funkcjonalności tego systemu<sup>7</sup>. Oczywiście w takiej sytuacji, zgodnie z treścią powyżej wymienionego przepisu, konieczne jest uprawdopodobnienie, że uchybienie terminowi nastąpiło w sposób niezawiniony. Uprawdopodobnienia nie należy w żadnym razie utożsamiać z udowodnieniem. W tym zakresie istnieje także bogate orzecznictwo sądów administracyjnych. Między innymi w wyroku z dnia 28 lutego 2014 r.<sup>8</sup> Naczelny Sąd Administracyjny trafnie wskazał, iż „przesłanka uprawdopodobnienia nie może być utożsamiana z dowodzeniem okoliczności istotnych z punktu widzenia art. 162 § 1 i 2 o.p. Uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym dowodu w znaczeniu ścisłym, niedającym pewności, lecz tylko wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o określonym fakcie. Jest to środek zwolniony od ścisłych formalności dowodowych. Dla przywrócenia terminu nie jest konieczne przeprowadzenie postępowania dowodowego według reguł określonych w rozdziale 11, działu IV o.p. – «Dowody», ponieważ wystarczy uprawdopodobnienie, że zainteresowany nie dotrzymał terminu bez swojej winy”. Z kolei

---

7 W tym wypadku powstaje także inny problem, a mianowicie związany z tym, czy instytucja przywrócenia terminu może w tym wypadku znaleźć zastosowanie, skoro decyzja nie została w sposób prawidłowy doręczona, a zatem brak jest w ogóle podstaw do wnoszenia odwołania od rozstrzygnięcia, które nie weszło do obrotu prawnego.

8 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 28 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 470/13, System Informacji Prawnej Lex Omega.

w orzeczeniu z dnia 16 czerwca 2009 r.<sup>9</sup> Naczelny Sąd Administracyjny skonstatował, że „w sytuacji gdy uchybienie terminu do złożenia środka zaskarżenia jest wynikiem braku wiedzy strony co do faktu wydania aktu administracyjnego, od którego przysługuje ten środek, dzień ustania przyczyny uchybienia terminowi, od którego liczy się 7-dniowy termin, w którym należy wnieść podanie o przywrócenie terminu w rozumieniu art. 162 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>10</sup> musi być określony w sposób bezsporny co do faktu powzięcia przez stronę informacji o wydaniu tego aktu i uchybieniu terminu do jego zaskarżenia.” W świetle powyższych orzeczeń, pomimo braku konieczności udawadniania niezawinięcia przez profesjonalnego pełnomocnika przekroczenia terminu, rekomendowane wydaje się być jednak zgłoszenie stosownych wniosków dowodowych na okoliczność braku winy w uchybieniu terminowi. Mogą one mieć oczywiście różny charakter. Znane są przypadki, w których niektórzy pełnomocnicy instalują kamery nad monitorem komputera, na którym korzystają ze skrzynki podawczej, aby pokazać realne działanie systemu w przypadku uznania przez organ administracyjny, że nie istniały problemy z odbiorem przesyłanej korespondencji. Oczywiście możliwe jest złożenie wniosku o przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka obsługującego odbiór korespondencji, a także informatyka współpracującego z kancelarią, którzy mogą zeznać, jak działał system oraz jakimi wadami był obciążony. Ponadto profesjonalny pełnomocnik, dbający o możliwość wykazania swojej staranności w odniesieniu do prób odbioru korespondencji, może robić tzw. „print-screeny” obrazujące stan działania systemu e-PUAP. Powinny one być robione każdego dnia i archiwizowane, tak aby mogły zostać wykorzystane w przypadku zaistnienia sporu co do momentu doręczenia profesjonalnemu pełnomocnikowi korespondencji. Oczywiście możliwe jest także przedstawienie informacji z Centralnego Ośrodka Informatyki co do rzeczywistego momentu odebrania określonego pisma oraz braku możliwości odebrania go w terminie wcześniejszym, pomimo dysponowania przez organ dokumentem UPD.

---

9 Wyrok NSA w Warszawie z dnia 16 czerwca 2009 r., sygn. akt I FSK 373/08, System Informacji Prawnej Lex Omega.

10 Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.

Konieczne jest także nadmienienie, że w związku z występującymi problemami pełnomocnicy wielokrotnie kontaktują się z administratorem systemu e-PUAP, jednak jest on nieosiągalny, a wysyłane wiadomości generują jedynie automatyczną odpowiedź, która nawet w najmniejszym stopniu nie jest pomocna w rozwiązaniu problemów.

#### **4. Podsumowanie**

Celem niniejszego artykułu nie było potępienie, czy też zakwestionowanie wprowadzonych zmian do Ordynacji podatkowej w zakresie doręczania korespondencji profesjonalnym pełnomocnikom reprezentującym strony. Autorowi zależało jednak na przedstawieniu prawdziwego obrazu stosowania nowych przepisów, a także konfrontacji szczytnych i słusznych założeń związanych z wprowadzaniem nowych metod doręczeń a praktyką codziennej działalności profesjonalnych pełnomocników w tym zakresie. W artykule – ze względu na jego ramy – zostały przedstawione tylko niektóre niedogodności związane z elektronicznym doręczaniem korespondencji, które jednak mają ogromne znaczenie dla pełnomocników oraz reprezentowanych przez nie stron.

Konieczne jest realne spojrzenie na zaistniałą sytuację i stwierdzenie bez cienia kurtuazji, że system e-PUAP nie działa prawidłowo i w obecnej postaci uniemożliwia pełnomocnikom profesjonalnym reprezentowanie strony w zakresie przewidzianym przepisami prawa, dodatkowo naruszając jej prawa do rzetelnego postępowania oraz wpływając negatywnie na możliwość składania środków zaskarżenia.

Konieczna jest zatem zdecydowana interwencja w tym zakresie upoważnionych podmiotów, tak aby zostało wdrożone prawidłowe działanie systemu e-PUAP, które w chwili obecnej jest jedną z istotnych gwarancji zachowania zasady praworządności. W przeciwnym razie wprowadzone z zmiany w Ordynacji podatkowej, pomimo zasadności ich założeń, doprowadzą do całkowitego załamania doręczenia korespondencji profesjonalnym pełnomocnikom. W sposób oczywisty wpłynie to w negatywny sposób na sytuację reprezentowanych przez nich stron postępowania, a także przyczyni się do zaistnienia szeregu sporów dotyczących doręczenia korespondencji oraz daty dokonania tego.

Pociągnie to za sobą konieczność zaangażowania sporej ilości zasobów osobowych oraz czasu. Doprowadzi to także do całkowitej erozji zasady zaufania do państwa oraz pociągnie za sobą niechęć do dalszych zmian związanych z tworzeniem e-administracji.