



Pełnomocnictwa i doręczenia w postępowaniu podatkowym

Pełnomocnik

Art. 138a

§ 1. Strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania.

Art. 138b

§ 1. Pełnomocnikiem strony może być **osoba fizyczna** mająca pełną zdolność do czynności prawnych.

§ 3. W kwestiach mniejszej wagi wynikających w toku postępowania, organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa, jeżeli pełnomocnikiem jest małżonek strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia do występowania w imieniu strony.

Art. 33 § 4. k.p.a.

W sprawach mniejszej wagi organ administracji publicznej może nie żądać pełnomocnictwa, jeśli pełnomocnikiem jest członek najbliższej rodziny lub domownik strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu upoważnienia do występowania w imieniu strony.

Rodzaje pełnomocnictw

- ogólne (art. 138d)
- szczególne (art. 138e)
- do doręczeń (art. 138f)

Elementy pełnomocnictwa

- dane identyfikujące mocodawcę (w tym identyfikator podatkowy);
- dane identyfikujące pełnomocnika (w tym identyfikator podatkowy);

W przypadku nierezydenta - numer i seria paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego (czyli PESELu).

- adres pełnomocnika do doręczeń w kraju, w tym adres elektroniczny (w przypadku pełnomocnika zawodowego).

Pełnomocnictwo ogólne

Upoważnia do działania **we wszystkich sprawach podatkowych** oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych.

Pełnomocnictwo jest zgłaszane (zmieniane, wypowiedzane, odwoływane) według wzoru, **wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego** Szefowi KAS, prowadzącemu Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych (rejestr jest dostępny tylko dla organów podatkowych).

W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego, jego zmianę, odwołanie lub wypowiedzenie, w formie dokumentu elektronicznego, pełnomocnictwo składa się w formie pisemnej.

Adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy **mogą sami** zgłaszać udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego oraz zawiadamiać o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu, ze wskazaniem daty zwolnienia z obowiązku reprezentacji.

Pełnomocnikiem ogólnym jest również **kurator** wyznaczony przez sąd na wniosek organu podatkowego.

Pełnomocnictwo wywiera skutek od dnia wpływu do Centralnego Rejestru.

Pełnomocnictwo szczególne

Upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego.

Może być udzielone na piśmie, *w formie dokumentu elektronicznego* lub zgłoszone **ustnie do protokołu**.

Pełnomocnictwo udzielone na piśmie oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu składa się do akt sprawy według wzoru, w oryginale lub *jego notarialnie poświadczonym odpisie*.

Pełnomocnik może okazać oryginał lub notarialnie poświadczony odpis pełnomocnictwa oraz zawiadomienie o jego zmianie w celu sporządzenia przez organ podatkowy urzędowego odpisu i dołączenia do akt sprawy.

Pełnomocnictwo wywiera skutek od dnia zawiadomienia organu podatkowego.

Pełnomocnictwo do doręczeń

Strona ma obowiązek ustanowienia w kraju pełnomocnika do doręczeń, jeżeli nie wniosowała o doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej bądź nie ustanowiła pełnomocnika ogólnego lub szczególnego, gdy:

- 1) zmienia adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie **niebędącym 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 wniosek o wszczęcie postępowania lub w kraju doręczono jej postanowienie o wszczęciu postępowania.

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

Do pełnomocnictwa do doręczeń stosuje się przepisy dotyczące pełnomocnictwa szczególnego.

Forma pełnomocnictwa

Art. 138a

§3 Pełnomocnictwo w formie dokumentu elektronicznego opatruje się **kwalifikowanym podpisem elektronicznym**, **podpisem zaufanym** albo **podpisem osobistym**.



Podpis elektroniczny



Forma elektroniczna - ePUAP

Wyrok WSA w Gliwicach z 31 stycznia 2019 r., sygn. III SA/GI 918/18

„W dniu 23 stycznia 2018 r. do organu wpłynęły w formie elektronicznej (przez ePUAP, dokument podpisany profilem zaufanym) zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej (...) zgłoszone przez kontrolowanego podatnika działającego przez doradcę podatkowego M.K., który dołączył skan pełnomocnictwa. W pełnomocnictwie zawarto zapis: "Dołączenie niniejszego pełnomocnictwa do sprawy następuje pismem przewodnim, w którym wskazuje się lub opisuje się sprawę, do której niniejsze pełnomocnictwo jest przez Pełnomocnika dołączane".

W ocenie organu, złożone pełnomocnictwo nie posiadało waloru pełnomocnictwa ogólnego, nie figurowało w bazie pełnomocnictw ogólnych, nie było też pełnomocnictwem szczególnym, nie zostało podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP.”

Należy zatem zauważyć, że zaskarżone rozstrzygnięcie zostało wydane w związku z kontrolą podatkową przeprowadzoną u podatnika, o której stanowią przepisy art. 282 -292 zawarte w Dziale VI Kontrola podatkowa OrdPU. Przepis art. 292 OrdPU zawiera jednoznaczne odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów tej ustawy w sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale.

Przepisy znajdujące się w dziale VI – "Kontrola podatkowa" nie regulują wszystkich kwestii, które mogą powstać w trakcie kontroli podatkowej. W takich przypadkach mają odpowiednie zastosowanie przepisy wskazane w art. 292 OrdPU. Należy zwrócić uwagę, że przepis ten zawiera katalog zamknięty regulacji znajdujących się w innych rozdziałach ordynacji podatkowej. Oznacza to, że nie ma podstaw do zastosowania tych reguł, które zostały zawarte w przepisach znajdujących się w ordynacji podatkowej, do których jednak art. 292 OrdPU wyraźnie nie odsyła.

Zgodnie z treścią art. 292 OrdPU w sprawach nieuregulowanych w niniejszym dziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 102, art. 135, art. 138, art. 139 § 4, art. 140 § 2, art. 141 i art. 142, przepisy rozdziałów 1, 2, 3a, 5, 6, 9, z wyłączeniem art. 171a, rozdziałów 10, 11, z wyłączeniem art. 182-185, oraz rozdziałów 12, 14, 16, 22 i 23 działu IV.

A zatem z odpowiedniego stosowania w kontroli podatkowej wyłączono rozdział 8 Działu IV Postępowanie podatkowe, w którym znajduje się art. 169 OrdPU.

„(...) w dniu wydania interpretacji osoba upoważniona do jej podpisania - z uwagi na problemy techniczne, tj. przeciążenie systemu e-PUAP - nie mogła skutecznie zalogować się do systemu e-PUAP i nie mogła wysłać interpretacji drogą elektroniczną. Organ poinformował o ww. problemach stronę, dołączając do interpretacji pismo wyjaśniające, w którym wskazał, że w związku z przeciążeniem systemu e-PUAP i niemożnością przesłania interpretacji drogą elektroniczną, zaległości przesłał ww. interpretację indywidualną za pośrednictwem operatora pocztowego (...) Fakt występowania problemów technicznych w doręczaniu pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej w okresie od 8 kwietnia 2016 r. do początku lipca 2016 r. został wykazany przez organ za pomocą korespondencji mailowej załączonej do akt sprawy. W ocenie sądu istnienie takich problemów uzasadnia odstąpienie przez organ od prób doręczania zaskarżonej interpretacji takim środkami i zastosowanie środków konwencjonalnych, tj. za pośrednictwem operatora pocztowego

Oceny tej nie zmienia korespondencja załączona do skargi. Wynika z niej bowiem jedynie tyle, że w dniu [...]r. nie odnotowano awarii portalu ePUAP, co nie wyklucza istnienia przedmiotowych problemów technicznych, na które powołuje się organ.”

Wyrok WSA w Łodzi z 20 grudnia 2016 r. , sygn. I SA/Łd 858/16

Uchylony wyrokiem NSA z 22 marca 2019 r., sygn. II FSK 937/17

Opłacie skarbowej podlega złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii - w sprawie z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym.

Art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy o opłacie skarbowej

IV.	Złożenie dokumentu		
	Dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa lub prokury oraz jego odpis, wypis lub kopia - od każdego stosunku pełnomocnictwa (prokury)	17 zł	dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa oraz jego odpis, wypis lub kopia: 1) poświadczony notarialnie lub przez uprawniony organ, upoważniające do odbioru dokumentów 2) w sprawach: a) karnych, karnych skarbowych i dyscyplinarnych oraz w sprawach o wykroczenia b) cywilnych, w których mocodawcy przysługuje zwolnienie od kosztów sądowych 3) jeżeli pełnomocnictwo udzielane jest małżonkowi, wstępnemu, zstępnemu lub rodzeństwu 4) jeżeli mocodawcą jest podmiot określony w art. 7 pkt 1-5 ustawy 5) jeżeli dotyczy podpisywania deklaracji podatkowych składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej

**Co w przypadku, gdy obok
ustanowienia pełnomocnika
ogólnego X podatnik ustanowi
dodatkowo pełnomocnika
szczególnego Y?**

**Do kogo powinien zwracać się
organ podatkowy?**

Art. 138g

Ustanawiając więcej niż jednego pełnomocnika o tym samym zakresie działania lub ustanawiając pełnomocnika ogólnego oraz szczególnego w tej samej sprawie, strona wskazuje organowi jednego z nich jako pełnomocnika do doręczeń.

A co jeżeli strona nie wskaże?

Rozwiązanie specjalne - tymczasowy pełnomocnik szczególny

Wyznaczany „w sprawie niecierpiącej zwłoki” przez organ podatkowy, dla osoby nieobecnej, do czasu wyznaczenia dla niej przez sąd kuratora.

W pierwszej kolejności – członek rodziny osoby nieobecnej a w braku ich zgody adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy, wyznaczony przez korporację właściwą dla siedziby organu podatkowego.

Tymczasowy pełnomocnik szczególny - inne przypadki

Art. 138m

§ 1. W przypadku niemożności wszczęcia postępowania lub prowadzenia postępowania wobec osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej z powodu braku powołanych do tego organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw, **organ podatkowy** wyznacza dla tej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego upoważnionego do działania **do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd**.

Tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym jest adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wyznaczony przez samorząd korporacyjny właściwy miejscowo dla organu podatkowego.

Uwierzytelnianie pełnomocnictw

Adwokat ma prawo sporządzania poświadczeń odpisów dokumentów za zgodność z okazanym oryginałem w zakresie określonym odrębnymi przepisami.

Art. 4 ust. 1b Prawo o adwokaturze

Radca prawny ma prawo sporządzania poświadczeń odpisów dokumentów za zgodność z okazanym oryginałem w zakresie określonym odrębnymi przepisami.

Art. 6 ust. 3 ustawy o radcach prawnych

Doradca podatkowy może sam uwierzytelnić odpis udzielonego mu pełnomocnictwa.

Art. 41 ust. 3 ustawy o doradztwie podatkowym

Uwierzytelnianie pełnomocnictw w postępowaniu podatkowym

Adwokat, radca prawny i doradca podatkowy mogą sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie. Organ podatkowy może w razie wątpliwości zażądać urzędowego poświadczenia podpisu strony.

Art. 138a § 4 Ordynacji podatkowej

Działanie po wypowiedzeniu pełnomocnictwa

Adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy, który wypowiedział pełnomocnictwo, jest obowiązany działać za stronę **jeszcze przez dwa tygodnie od wypowiedzenia**, chyba że mocodawca zwolni go od tego obowiązku.

Obowiązek doręczenia pełnomocnikowi zawiadomienia o zawieszeniu biegu przedawnienia

„Dla skuteczności zrealizowania obowiązku wynikającego z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa zawiadomienie, o którym mowa w tym przepisie należy doręczyć pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym, nawet jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony.

Uchybienie w realizacji powyższego obowiązku winno być traktowane jako brak ziszczenia się materialnoprawnego skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.”

Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 18 marca 2019 r. sygn. I FPS 3/18

Doręczenia

Art. 145

§ 1. Pisma doręcza się **stronie**, a gdy strona działa przez przedstawiciela - temu **przedstawicielowi**.

§ 2. Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.

§ 2a. Pełnomocnikowi mającemu miejsce zamieszkania za granicą, który nie wskazuje adresu do doręczeń w kraju, pisma doręcza się za pomocą środków komunikacji elektronicznej na wskazany adres elektroniczny.

§ 3. W razie niewyznaczenia pełnomocnika do doręczeń, o którym mowa w art. 138g, organ podatkowy doręcza pisma jednemu z pełnomocników.

Znaczenie doręczeń

Art. 211 Ord

Decyzję doręcza się stronie na piśmie lub za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Art. 212 Ord

Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Decyzje, o których mowa w art. 67d, wiążą organ podatkowy od chwili ich wydania.

Decyzja (postanowienie) wchodzi do obrotu prawnego!

Metody doręczeń

- 1) za pokwitowaniem, za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe, pracowników urzędu obsługującego ten organ, funkcjonariuszy 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.

Innymi słowy - metodą klasyczną (papierową) i elektroniczną.

W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, pisma doręcza się za pokwitowaniem.

Doręczenia pełnomocnikowi zawodowemu

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.

Doręczenia elektroniczne

Doręczanie pism następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli strona spełni jeden z następujących warunków:

- 1) złoży podanie w formie dokumentu elektronicznego przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy;
- 2) wniesie o doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej i wskaże organowi podatkowemu adres elektroniczny;
- 3) wyrazi zgodę na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej i wskaże organowi podatkowemu adres elektroniczny.

Strona ma prawo do rezygnacji z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. *W takim przypadku organ podatkowy doręcza pismo w sposób określony dla pisma w formie innej niż forma dokumentu elektronicznego.*

Doręczenia wydruku elektronicznego

Art. 144b

§ 1. W przypadku pism wydanych w formie dokumentu elektronicznego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, *które zostały opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym*, doręczenie może polegać na doręczeniu wydruku pisma uzyskanego z tego systemu odzwierciedlającego treść tego pisma, jeżeli strona nie wносиła o doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub nie wyraziła zgody na doręczanie pism w taki sposób.

§ 3. Wydruk pisma, o którym mowa w § 1, może zawierać mechanicznie odtwarzany podpis osoby, która podpisała pismo.

§ 4. Wydruk pisma, o którym mowa w § 1, stanowi dowód tego, co zostało stwierdzone w piśmie wydanym w formie dokumentu elektronicznego przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Doręczenie pełnomocnikowi

Pisma doręcza się stronie, a jeżeli działa przez przedstawiciela to przedstawicielowi.

Jeżeli ustanowiono pełnomocnika – **pisma doręcza się pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie** (jeżeli ma adres za granicą a nie wskazuje pełnomocnika do doręczeń – na adres elektroniczny).

W toku postępowania strona oraz jej przedstawiciel lub pełnomocnik mają obowiązek zawiadomić organ podatkowy o zmianie adresu, pod którym dokonuje się doręczeń, lub adresu elektronicznego. W przeciwnym razie pismo po dwukrotnej awizacji uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem.

Doręczenia osobom fizycznym

Art. 148

§ 1. Pisma doręcza się osobom fizycznym pod adresem miejsca ich zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju.

§ 2. Pisma osobom fizycznym mogą być także doręczane:

- 1) w siedzibie organu podatkowego;
- 2) w miejscu zatrudnienia lub prowadzenia działalności przez adresata - adresatowi lub osobie upoważnionej przez pracodawcę do odbioru korespondencji.
- 3) (uchylony)

§ 3. W razie niemożności doręczenia pisma w sposób określony w § 1 i 2, a także w innych uzasadnionych przypadkach pisma doręcza się w *każdym miejscu, gdzie się adresata zastanie*.

Doręczenie w zastępstwie

Art. 149

W przypadku **nieobecności** adresata w miejscu zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju pisma doręcza się za pokwitowaniem pełnoletniemu domownikowi, a gdyby go nie było lub odmówił przyjęcia pisma - sąsiadowi, zarządcy domu lub dozorczy - gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi. *Zawiadomienie o doręczeniu pisma sąsiadowi, zarządcy domu lub dozorczy umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub na drzwiach mieszkania adresata, lub w widocznym miejscu przy wejściu na posesję, na której zamieszkuje adresat lub której adres wskazano jako adres do doręczeń.*

Analogiczne zasady dotycząc doręczenia pism osobom prawnym, z tą różnicą, że doręcza się je osobie upoważnionej do odbioru korespondencji lub prokurentowi.

Brak wskazania w treści potwierdzenia odbioru przesyłki, iż dorosły domownik zobowiązał się do oddania przesyłki adresatowi, stanowi o wadliwości doręczenia dokonywanego w trybie art. 149 o.p. Wskazywany wyżej obowiązek dotyczy wyłącznie tego przypadku, gdy mamy do czynienia z tzw. doręczeniem zastępczym. Odnosi się zatem do tych sytuacji, gdy przesyłka nie mogła zostać doręczona do rąk adresata w jego miejscu zamieszkania. Wymóg ustanowiony w art. 149 o.p. nie ma natomiast zastosowania wówczas, gdy mamy do czynienia z doręczeniem awizowanym, czyli sytuacją, w której odebranie przesyłki następuje w siedzibie urzędu pocztowego, po uprzednim zawiadomieniu adresata o nadejściu przesyłki.

Wyrok WSA w Gdańsku z 16 czerwca 2015 r., sygn. I SA/Gd 575/15



**Kto może być
„pełnoletnim
domownikiem”?**



Konsekwencje doręczenia

Natomiast dla uznania określonej osoby za domownika, o którym mowa w art. 149 Ordynacji podatkowej, jest wystarczające, aby osoba odbierająca pismo zamieszkiwała z adresatem, prowadząc z nim wspólne gospodarstwo domowe lub też, będąc krewnym lub powinowatym, przebywała ona w mieszkaniu adresata za jego zgodą okresowo, przy czym bez znaczenia jest, jakiego okresu to dotyczy oraz czy osoba ta prowadzi z adresatem wspólne gospodarstwo domowe

Wyrok NSA z 23 lutego 2018 r., sygn. II FSK 430/16

„Okoliczność zaniechania lub zwłoki domownika w oddaniu przesyłki adresatowi nie ma wpływu na wykazanie przesłanki braku winy u adresata. Przy doręczeniu korespondencji w trybie art. 149 Ordynacji podatkowej, do rąk pełnoletniego domownika, ewentualne zaniechania domownika w przekazaniu przesyłki zasadniczo obciążają tegoż adresata.”

Wyrok WSA w Białymstoku z 13 marca 2018 r. , sygn. I SA/Bk 14/18

Niemożliwość doręczenia

Art. 150

§ 1. W razie niemożności doręczenia pisma:

- 1) operator pocztowy w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe przechowuje pismo przez okres 14 dni w swojej placówce pocztowej - w przypadku doręczania pisma przez operatora pocztowego;
- 2) pismo składa się na okres 14 dni w urzędzie gminy (miasta) - w przypadku doręczania pisma przez pracownika organu podatkowego lub przez inną upoważnioną osobę.

§ 2. Zawiadomienie o pozostawianiu pisma w miejscu określonym w § 1, wraz z informacją o możliwości jego odbioru w placówce pocztowej albo w urzędzie gminy w terminie 7 dni od dnia pozostawienia zawiadomienia, umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub, gdy nie jest to możliwe, na drzwiach mieszkania adresata, lub miejsca wskazanego jako adres do doręczeń w kraju, na drzwiach jego biura lub innego pomieszczenia, w którym adresat wykonuje swoje czynności zawodowe bądź w widocznym miejscu przy wejściu na posesję adresata.

Podwójna awizacja

W przypadku niepodjęcia pisma w terminie 7 dni pozostawia się powtórne zawiadomienie o możliwości odbioru pisma w terminie nie dłuższym niż 14 dni od dnia pierwszego zawiadomienia o złożeniu pisma w placówce pocztowej albo w urzędzie gminy.

W przypadku dalszego niepodjęcia pisma, doręczenie uważa się za dokonane z upływem 14 dni od pierwszego zawiadomienia, pismo natomiast pozostawia się w aktach sprawy.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w B. określił E. J. (dalej jako "strona", "skarżąca") zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2011 r. *Przesyłka zawierająca ww. decyzję była awizowana w dniu 23 grudnia 2013 r.* Z zawiadomienia o pozostawieniu pisma w urzędzie pocztowym wynika, że umieszczono je w oddawczej skrzynce pocztowej adresata. *Z pierwszej strony koperty wynika, że przesyłka była awizowana powtórnie 31 grudnia 2013 r., a następnie zwrócona z uwagi na niepodjęcie w terminie w dniu 8 stycznia 2014 r.* W konsekwencji powyższego organ uznał decyzję za doręczoną, w trybie art.150 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, w dniu 7 stycznia 2014 r. **Odwołanie od powyższej decyzji zostało sporządzone i przekazane do urzędu pocztowego w dniu 26 lutego 2014 r.** Następnie w dniu 28 lutego 2014 r. pełnomocnik skarżącej wraz z drugim egzemplarzem odwołania przesał wniosek o przywrócenie terminu do jego wniesienia.

We wniosku pełnomocnik wskazał, że w wyniku nieprawidłowego wykonywania przez Poczta Polską S.A. swoich obowiązków, decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 16 grudnia 2013 r., nie została skutecznie doręczona skarżącej w trybie art. 150 Ordynacji podatkowej. Ze zwrotnego potwierdzenia odbioru nie wynikało, aby w niniejszej sprawie podjęto zgodnie z prawem (art. 148 i art. 149 Ordynacji podatkowej) próby doręczenia spornej przesyłki. Podniósł, że strona nie otrzymała zawiadomienia (awiza) informującego o pozostawieniu pisma przez okres 14 dni w placówce pocztowej. Na potwierdzenie powyższego, **do wniosku załączył oświadczenie sąsiadki skarżącej - A. E., z którego wynikało, że w styczniu 2014 r. umieszczono w jej skrzynce pocztowej awizo skierowane do skarżącej.** Uwzględniając powyższe okoliczności, pełnomocnik wskazał, że skuteczne doręczenie decyzji nastąpiło w dniu 24 lutego 2014 r., w którym pełnomocnik wykonał zdjęcia zaskarżonej decyzji.

Skarżąca podkreśliła, że w sprawie nie doszło do doręczenia zastępczego z powodu nieprawidłowego awizowania przesyłki zawierającej decyzję. **Skarżąca nie miała w swojej skrzynce podawczej żadnego z dwóch wymaganych prawem awiz.** Stwierdziła, że oświadczenie A. E. zostało złożone jako załącznik do wniosku o przywrócenie terminu do złożenia odwołania od decyzji i organ chcąc je wykorzystać w toku postępowania zakończonego postanowieniem o stwierdzeniu uchybienia terminowi, winien był włączyć je do akt sprawy stosownym postanowieniem. Nie ma znaczenia, czy o faktach znanych organowi z urzędu strona wie, czy też nie wie. W ocenie skarżącej, *skoro organ miał obiektywne co do wiarygodności oświadczenia A. E., winien ją przesłuchać w charakterze świadka.* Skarżąca stwierdziła, że organ bez dokładnego wyjaśnienia sprawy, z góry uznał, że pracownicy Poczty Polskiej nigdy się nie popełniają błędów przy doręczeniach.

Skarga jest zasadna.

Skonsekwentnie wskazywała, że nie otrzymała żadnego zawiadomienia o pozostawieniu pisma w placówce pocztowej. Na potwierdzenie powyższego, dołączyła do wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania **oświadczenie sąsiadki (A. E.), która w swojej skrzynce pocztowej znalazła awizo adresowane do skarżącej.** Oświadczeniu temu organ nie dał wiary i stwierdził, że zachowano przesłanki doręczenia zastępczego określone w powołanym wyżej przepisie Ordynacji podatkowej. Takie stwierdzenie, zdaniem Sądu, jest przedwczesne. Organ nie wyjaśnił bowiem w pełni kwestii prawidłowości awizowania przesyłki zawierającej wskazaną decyzję. Jak już wskazano, art.150 § 1a Ordynacji podatkowej, wymaga dwukrotnego zawiadamiania adresata o pozostawieniu pisma w miejscu określonym w § 1. Zatem stwierdzenie, że choćby jedno zawiadomienie było nieprawidłowe, skutkuje uznaniem, że doręczenie takie nie było prawidłowe.

W art. 180 § 2 Ordynacji dopuszcza się możliwość złożenia oświadczenia jedynie przez stronę, gdy złoży ona stosowny wniosek, a przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia. Oświadczenie złożone przez osobę *trzecią nie może być przez organ kwestionowane, gdyż nie stanowi ono dowodu, a jedynie substytut dowodu*, który może być wskazówką do przeprowadzenia dowodu w określonej prawem formie. **Dowodem w konkretnej sprawie mogą być zatem zeznania tych osób w charakterze świadków złożone przed organem podatkowym w określonym trybie.** Organ może nie dać wiary zeznaniom świadków, ale nie może dezawuować tych zeznań bez przesłuchania świadka. Nie może także z góry zakładać, że przesłuchanie świadka będzie bezcelowe ze względu na jego niewiarygodność. Aby ocenić jakiś dowód organ najpierw musi go uzyskać. Dopiero po przeprowadzeniu dowodu, może wyrazić swoje stanowisko, odnosząc się do niego w uzasadnieniu faktycznym wydawanego w sprawie aktu.

Doręczenia osobom prawnym

Art. 151

§ 1. Osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej pisma doręcza się w **lokalu ich siedziby lub w miejscu prowadzenia działalności** - osobie upoważnionej do odbioru korespondencji lub prokurentowi. Przepisy art. 146, art. 148 § 2 pkt 1 oraz art. 150 i art. 150a stosuje się odpowiednio.

§ 2. W razie niemożności doręczenia pisma w lokalu siedziby pisma doręcza się za pokwitowaniem zarządcy budynku lub dozorczy, gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi. Zawiadomienie o doręczeniu pisma zarządcy budynku lub dozorczy umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej, na drzwiach lokalu siedziby adresata lub w widocznym miejscu przy wejściu na posesję, na której mieści się lokal tej siedziby.

A co w takim przypadku?



Art. 151a

§ 1. Jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby **nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności**, pismo doręcza się osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, także wtedy gdy reprezentacja ma charakter łączny z innymi osobami.

§ 2. W razie niemożności ustalenia adresu osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia.

Historia pewnej spółki cz. I

Jak sprawę widzi organ podatkowy?

Decyzją z [...] **grudnia 2013 r.**, Naczelnik Urzędu Skarbowego w N. określił P. Sp. z o.o. za poszczególne okresy od stycznia do grudnia 2008 r. kwoty podatku do zapłaty w podatku od towarów i usług w łącznej kwocie 388.569 zł z tytułu wystawienia 55 faktur na rzecz S. Sp. z o.o. w W. za wywóz ziemi i gruzu na zwałkę, dowóz piasku na budowę, zasypkę wykopów z dowozem piasku, montaż rurociągów żeliwnych i magistrali wodociągowej, likwidacji zaplecza budowy i uporządkowanie terenu, które nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Decyzję skierowano na adres rejestracyjny Skarżącej zgłoszony do rejestru handlowego (**K. [...] gm. C.**) i wobec adnotacji zawartej na zwrotnym potwierdzeniu odbioru: "przesyłkę zwrócono do nadawcy, gdyż adresat pod wskazanym adresem jest nieznany", **uznano za doręczoną z dniem 27 grudnia 2013 r.**

Historia pewnej spółki cz. II

▲ Co na to spółka?

Zaznaczyła, iż w złożonym w dniu 28 maja 2013 r. do akt sprawy oświadczeniu znajdowała się informacja, iż adres właściwy do doręczeń to ul. [...], [...] W. Pomimo posiadania ww. informacji nie doręczono decyzji na ten adres. W ocenie Skarżącej przed zastosowaniem trybu określonego w art. 151a O.p. organ podatkowy nie dochował należytej staranności w celu ustalenia jej adresu, nie podjęto żadnej próby ustalenia aktualnej jej siedziby albo rzeczywistego adresu prowadzenia działalności. Wskazała na wiedzę organu wynikającą z postępowania kontrolnego oraz wyjaśnień prezesa Spółki, że nie prowadzi ona działalności od 1995 r. i że adres rejestrowy jest nieaktualny. Ponadto *w trakcie postępowania kontrolnego oraz w okresie późniejszym prezes Spółki wielokrotnie bywał w siedzibie organu podatkowego. Organ dysponował jego numerem telefonu i adresem domowym, mógł z tej wiedzy uczynić użytek, z czego z całkowicie nieznanych powodów nie skorzystał w toku postępowania podatkowego i wysłał decyzję na adres opuszczonej od 18 lat siedziby.*

Historia pewnej spółki cz. III

▲ Jak było z oświadczeniem spółki?

Problem w tym, że oświadczenie, o którym mowa w skardze, było oświadczeniem złożonym w toku kontroli podatkowej. M. P. oświadczył w nim, że "obecny adres właściwy do doręczeń to: ul. [...] [...] W. Kancelaria Adwokacka M. S.". Pozostawało to w związku z treścią udzielonego w dniu **14 maja 2013 r.** przez Skarżącą pełnomocnictwa dla adw. M. S. "do reprezentowania P. sp. z o.o. w trakcie kontroli podatkowej prowadzonej na podstawie upoważnienia [...] z dnia 19.IV.2013 r.". Doręczeń na adres pełnomocnika (Kancelarii Adwokackiej) organ miał więc obowiązek dokonywać w trakcie kontroli podatkowej, nie mógł natomiast tego uczynić we wszczętym następnie postępowaniu podatkowym.

W postanowieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego w N. z dnia [...] listopada 2013 r. o wszczęciu z urzędu postępowania w sprawie podatku od towarów i usług, **doręczonym osobiście Prezesowi Zarządu Spółki – M. P. w dniu 26 listopada 2013 r.** (adnotacja: "otrzymałem" wraz z datą i podpisem pod treścią postanowienia) pouczone, że wszczyna się z urzędu postępowanie podatkowe, w którym strona może działać przez pełnomocnika i że pełnomocnictwo powinno być udzielone na piśmie lub zgłoszone ustnie do protokołu. Mimo tego, pełnomocnik w postępowaniu podatkowym nie został ustanowiony.

Historia pewnej spółki cz. IV

▲ Co mówił prezes?

Na podstawie złożonych w toku kontroli wyjaśnień M. P. organ ustalił, że spółka nie prowadzi działalności gospodarczej od końca września 1995 r. Jak wynika z pisma z dnia **13 marca 2013 r.**, w okresie jej prowadzenia działalność operacyjna Spółki została przeniesiona do W., a w jej siedzibie w K. znajdowały się wszystkie dokumenty dotyczące firmy. **Faktyczna działalność – jak oświadczył prezes zarządu Skarżącej – prowadzona była w W., ostatnio w M. przy ul. [...].** Biuro to zostało jednak zlikwidowane razem ze Spółką, nie prowadzono tam działalności od 29 września 1995 r. Spółka nie została jednak formalnie zlikwidowana (nie zgłoszono jej likwidacji do rejestru handlowego), adres siedziby Spółki w K. nie został więc wykreślony z rejestru handlowego.

Organ podatkowy dokonał weryfikacji tych oświadczeń. *Z oględzin ostatniego miejsca prowadzenia działalności, przeprowadzonych przez pracowników organu podatkowego wynika, że pod adresem M. ul. [...] Spółka nie prowadzi działalności przynajmniej od kilku lat, znajduje się tam nieużytkowana ogrodzona posesja z domem i budynkiem gospodarczym.*

Historia pewnej spółki cz. V

▲ Do jakich wniosków doszedł sąd administracyjny?

Sąd stwierdza, że organ nie miał obowiązku wzywania prezesa zarządu Skarżącej telefonicznie, czy pisemnie do stawienia się celem doręczenia mu decyzji (...) zasadą jest doręczanie pism osobom prawnym w lokalu ich siedziby lub w miejscu prowadzenia działalności. **Organ miał więc prawo dokonać doręczenia na adres siedziby wskazany w rejestrze**, tym bardziej, że doręczając M. P. postanowienie o wszczęciu postępowania z urzędu z widniejącym na tym postanowieniu adresem siedziby Spółki w K., Prezes Skarżącej nie skorygował tego rzekomego błędu.

Biorąc pod uwagę fakt częstych wizyt M. P. w siedzibie organu podatkowego można stwierdzić, że powinien on być dostrzec ów adres, który widniał na doręczanych mu pismach procesowych i w celu uniknięcia doręczeń na ten adres, skorygować go w rejestrze lub ustanowić pełnomocnika. Nieuczynienie tego sprawia, że organowi nie można przypisać działania z naruszeniem przepisów o doręczeniach.

W ocenie Sądu, w okolicznościach rozpoznanej sprawy jest jasne, że decyzja organu I instancji weszła do obrotu – została ona prawidłowo doręczona Skarżącej w dniu 27 grudnia 2013 r.

Wyrok WSA w Warszawie z 22 października 2015 r., sygn. III SA/Wa 3814/14

Potwierdzenie odbioru

Art. 152

§ 1. Odbierający pismo **potwierdza doręczenie pisma własnoręcznym podpisem, ze wskazaniem daty doręczenia.**

§ 2. Jeżeli odbierający pismo nie może potwierdzić doręczenia lub uchyla się od tego, **doręczający sam stwierdza datę doręczenia oraz wskazuje osobę, która odebrała pismo, i przyczynę braku jej podpisu.**

§ 3. W przypadku doręczenia pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej doręczenie jest skuteczne, jeżeli adresat potwierdzi odbiór pisma w sposób, o którym mowa w art. 152a § 1 pkt 3.

Odmowa przyjęcia



Pismo zwraca się nadawcy z adnotacją o odmowie jego przyjęcia i datą odmowy. Pismo wraz z adnotacją pozostawia się w aktach sprawy.

W powyższych przypadkach **uznaje się, że pismo doręczone zostało w dniu odmowy jego przyjęcia** przez adresata.

Doręczenia w UE

ZASADA OGÓLNA – doręczenie zgodnie z zasadami obowiązującymi w kraju (art. 144 Ord).

ROZWIĄZANIE SZCZEGÓLNE – jeżeli doręczenie zgodnie z zasadami ogólnymi **nie jest możliwe lub gdy powodowałoby nieproporcjonalne trudności**, organ podatkowy występuje do władzy odpowiedniego państwa członkowskiego z wnioskiem o doręczenie pisma za pośrednictwem wyznaczonego organu podatkowego.

ROZPORZĄDZENIE MINISTRA ROZWOJU I FINANSÓW W SPRAWIE WYZNACZENIA ORGANU KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ DO PRZEKAZYWANIA WNIOSKÓW O DORĘCZENIE

1) 2)

z dnia 25 stycznia 2017 r. (Dz.U. z 2017 r. poz. 225)

Na podstawie art. 154a § 7 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201) zarządza się, co następuje:

§ 1 Wyznacza się Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Poznaniu do przekazywania władzy państwa członkowskiego Unii Europejskiej właściwej w sprawach podatkowych wniosków o doręczenie, o których mowa w art. 154a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa.

§ 2 Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 marca 2017 r.³⁾

ZADANIE

- ▲ Babcia Krystyna Czubuwna, zamieszkała w osadzie Kozia Wólka, nr 14, 14-300 Kozia Wólka, otrzymała w dniu 21 kwietnia 2018 r. wydaną przez właściwy organ decyzję podatkową, określającą zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2014 rok w wysokości 5 645 zł.
- ▲ Pani Krystyna sprzedała w sierpniu 2014 r. działkę rolną nabytą w drodze spadku po swoim mężu w maju 2013 r. lecz nie skorzystała z możliwości zwolnienia wskazanego w przepisach u.p.d.o.f. Jednocześnie w grudniu 2017 r. rozpoznano u niej raka płuc. Pani Krystyna mieszka samotnie w małym, starym domku na skraju puszczy, utrzymuje się z emerytury, nie utrzymuje kontaktów z krewnymi.
- ▲ Przygotuj wniosek o udzielenie ulgi podatkowej w postaci rozłożenia podatku na 12 równych rat płatnych 1 dnia miesiąca począwszy od końca miesiąca w którym zostanie wydana stosowna decyzja organu podatkowego.

Dziękuję za uwagę!

