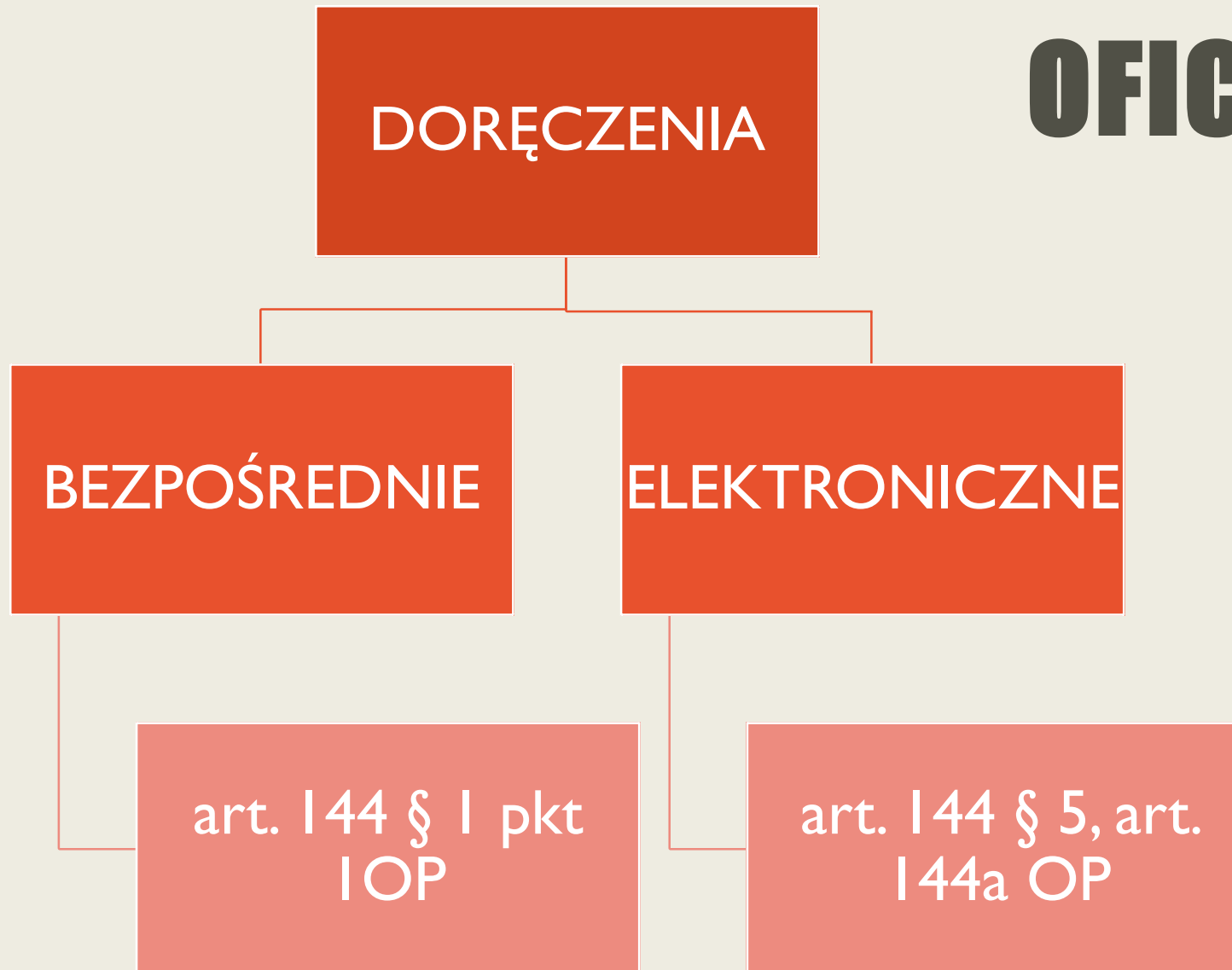
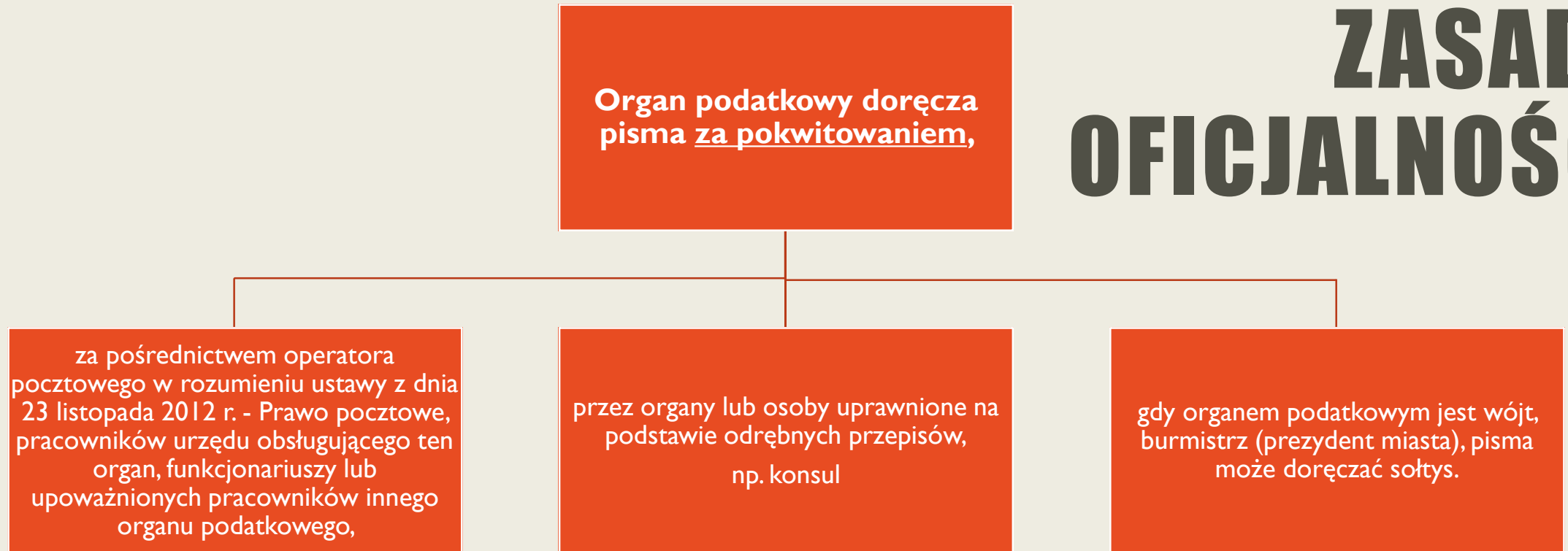


DOREĘCZENIA
W POSTĘPOWANIU
PODATKOWYM

ZASADA OFICJALNOŚCI



ZASADA OFICJALNOŚCI



I SA/Gd 5/18

„Pokwitowanie jest dowodem doręczenia pisma odpowiedniej osobie. Odbierający pismo, a więc zarówno adresat w przypadku doręczenia bezpośredniego, jak i dorosły domownik, sąsiad, dozorca oraz osoba upoważniona do odbioru korespondencji w miejscu pracy adresata w przypadku doręczenia zastępczego potwierdza odbiór pisma własnoręcznym podpisem, ze wskazaniem daty doręczenia. Każda odmowa potwierdzenia odbioru pisma przez adresata jest stwierdzona przez doręczającego pismo. Odmowa pokwitowania pisma przy doręczeniu czyni takie doręczenie nieskutecznym. Potwierdzenie podpisem odbioru przesyłki oznacza zarówno potwierdzenie, iż przesyłka została doręczona osobie upoważnionej do jej odbioru w dacie wskazanej na formularzu jak również, że zawartość przesyłki odpowiada tej, która została wskazana na druku potwierdzenia odbioru.”

DOPUSZCZALNOŚĆ DORĘCZEŃ ELEKTRONICZNYCH

Organ podatkowy doręcza pisma za urzędowym poświadczeniem odbioru, za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej.

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;

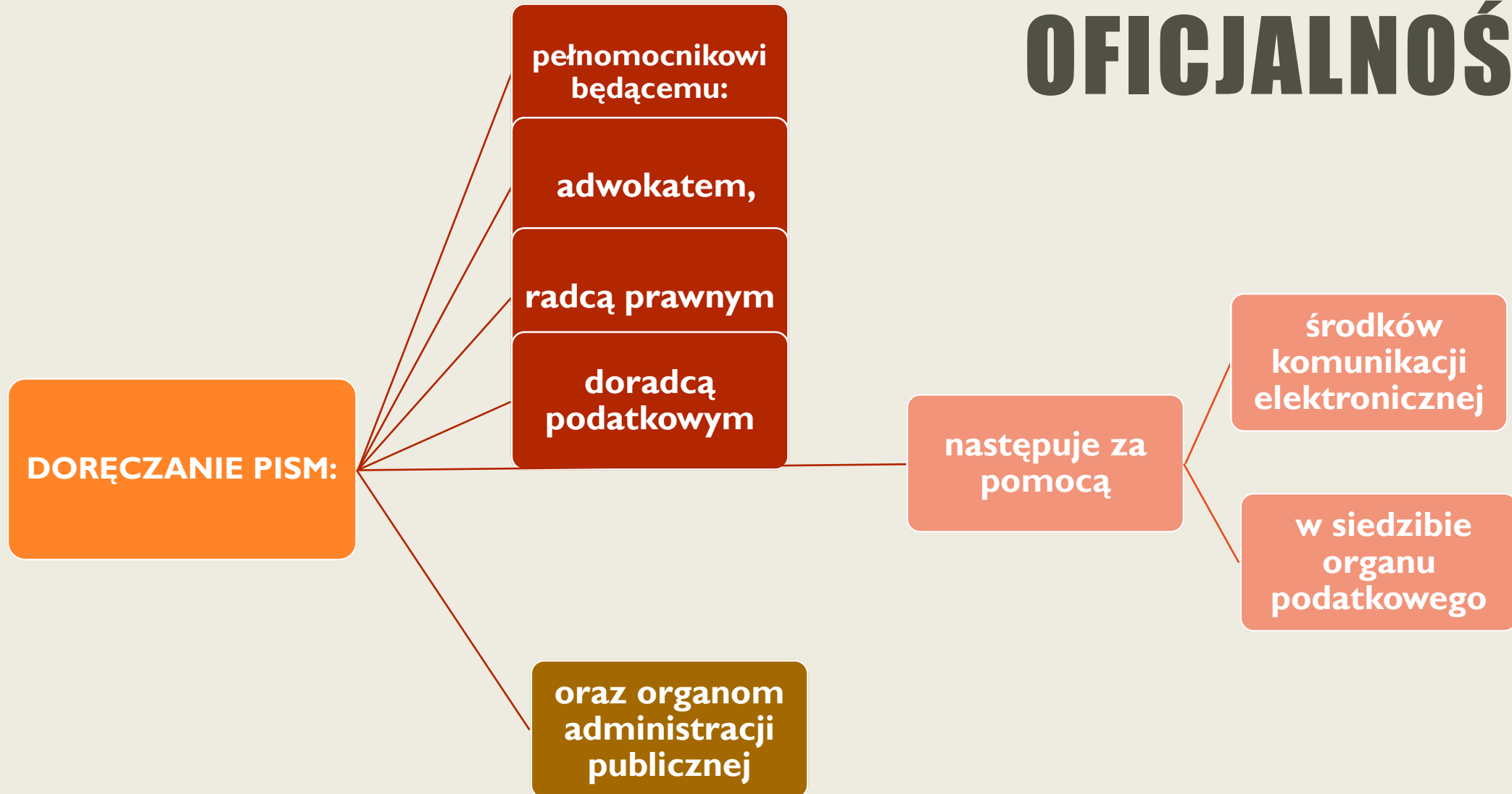
2) wniesie o doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej i wskaże organowi podatkowemu adres elektroniczny;

3) wyrazi zgodę na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej i wskaże organowi podatkowemu adres elektroniczny.

Wystąpienie organu podatkowego o wyrażenie zgody, o której mowa w § 1 pkt 3, może nastąpić za pomocą środków komunikacji elektronicznej i zostać przesłane stronie przez portal podatkowy lub na jej adres elektroniczny. Przepisów art. 152a § 1-5 nie stosuje się.

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.

ZASADA OFICJALNOŚCI



DOREČZANIE PISM PROFESJONALNEMU PEŁNOMOCNIKOWI

I SA/Bk I 46/I 8

„Sposób doręczeń pism pełnomocnikowi będącemu, m.in. doradcą podatkowym wynika wprost z art. 144 § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.). Wyrażenie zaś zgody na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, dotyczy doręczeń pism do strony (osoby fizycznej, osoby prawnej oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej). Przepis ten wprowadza zatem wyjątek od zasady przewidzianej w art. 144 § 1 pkt 1 oraz w art. 144a Ordynacji podatkowej. Doręczenie pełnomocnikowi profesjonalnemu może nastąpić w sposób tradycyjny, czyli na zasadach określonych w art. 144 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 144 § 3 Ordynacji podatkowej).”

SPOSÓB DORĘCZENIA

PISMA DORĘCZA SIĘ STRONIE

GDY STRONA DZIAŁA PRZEZ
PPRZEDSTAWICIELĄ -
PRZEDSTAWICIELOWI

Por. art. 138 oraz art. 201OP

PISMA DORĘCZA SIĘ PEŁNOMOCNIKOWI

JEŻELI USTANOWIONO
PEŁNOMOCNIKA

pod adresem wskazanym
w pełnomocnictwie

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

I FSK 1982/19

1. „Aby dany akt wywołał skutki prawne, musi być prawidłowo wprowadzony do obrotu prawnego, natomiast brak prawidłowego jego doręczenia stronie powoduje, że taki akt nie funkcjonuje w obrocie prawnym. Przy czym datą skutecznego przedłużenia terminu zwrotu różnicy podatku nie jest data wydania postanowienia w tym przedmiocie, ale data jego prawidłowego doręczenia, która musi nastąpić przed upływem terminu zwrotu, czy to pierwotnym, tj. wynikającym z art. 87 ust. 2 zdanie pierwsze w zw. z ust. 6 ustawy o podatku od towarów i usług, czy przedłużonym skutecznie w trybie art. 87 ust. 2 zdanie drugie tej ustawy.”

2. „Doręczenie pisma bezpośrednio stronie w sytuacji, gdy został ustanowiony w sprawie pełnomocnik, nie wywołuje żadnego skutku procesowego, stanowiąc jedynie informację dla strony o treści pisma, które powinno być - zgodnie z udzielonym pełnomocnictwem - doręczone pełnomocnikowi.”

II FSK 518/19

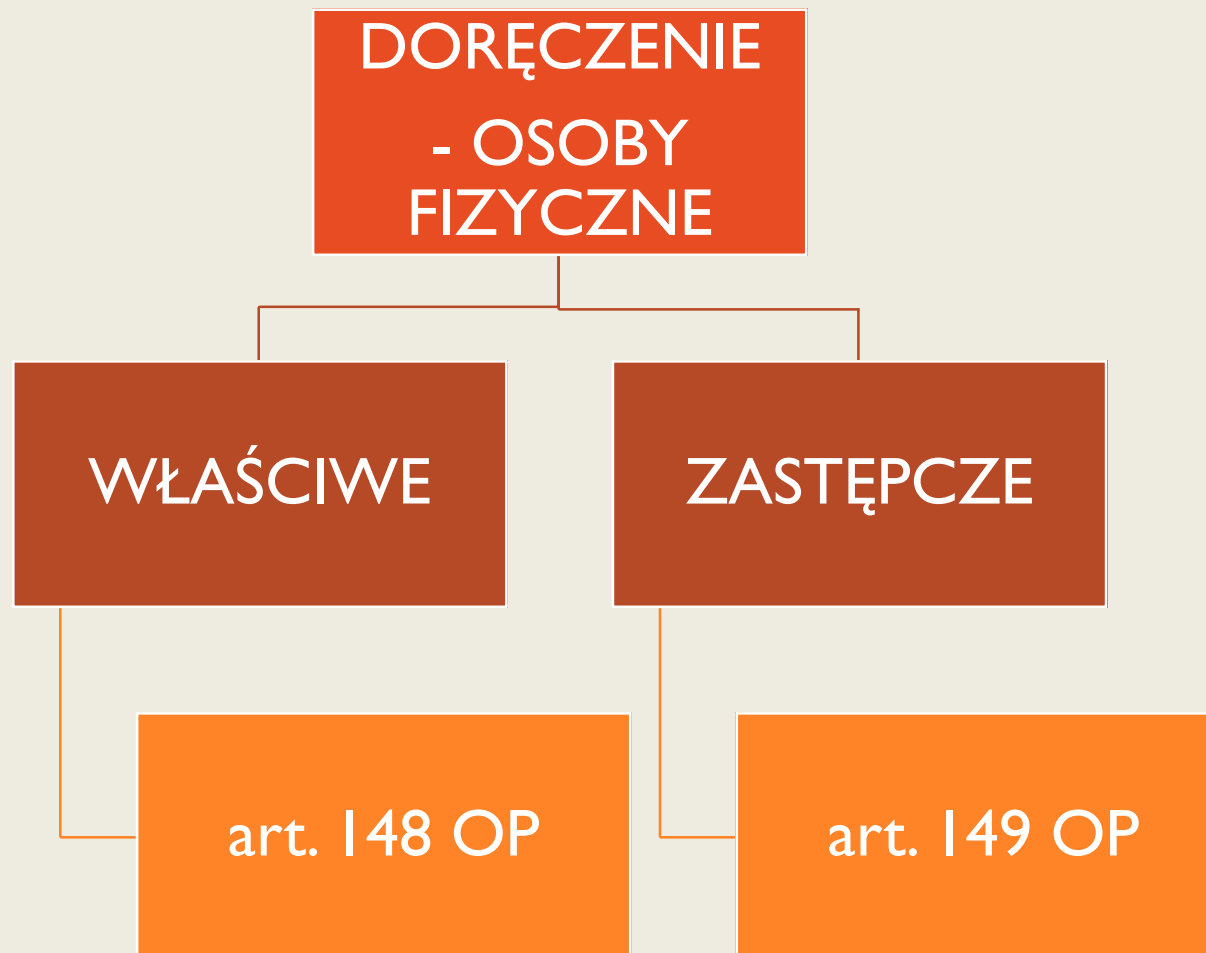
„Przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące doręczeń (w tym art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej) mają m.in. funkcje gwarancyjne dla strony. Tak je należy postrzegać. Strona po to ustanawia pełnomocnika, aby ten prowadził jej sprawę. Jest to wyraz staranności w zakresie prowadzenia swych spraw. To pełnomocnik procesowy ma w sposób profesjonalny pilnować w toku postępowania interesów podatnika. Strona może nie mieć świadomości, a przede wszystkim wiedzy w zakresie skutków prawnych otrzymanej informacji, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy. Stąd też wszelkie pisma kierowane przez organ podatkowy powinny być kierowane do pełnomocnika.”

OBOWIĄZEK ZAWIADOMIENIA O ZMIANIE ADRESU DO DORĘCZEŃ

Art. 146 OP

§ 1. 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.

§ 2. W razie niedopełnienia obowiązku przewidzianego w § 1, w przypadku doręczania pisma za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe, pismo uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w art. 150 § 1 pkt 1, a pismo pozostawia się w aktach sprawy.



DOREĘCZENIE WŁAŚCIWE

PISMA DORECZA SIĘ
OSOBOM
FIZYCZNYM

pod adresem miejsca
ich zamieszkania albo

pod adresem do
doręczeń w kraju.

PISMA OSOBOM
FIZYCZNYM MOGĄ
BYĆ TAKŻE
DOREČZANE:

1) w siedzibie organu
podatkowego;

2) w miejscu zatrudnienia
lub prowadzenia
działalności przez adresata

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.

adresatowi

osobie upoważnionej przez
pracodawcę do odbioru
korespondencji.

I GSK 28/16

„Zgodnie z art. 148 § 1 Ordynacji podatkowej pisma doręcza się osobom fizycznym w ich mieszkaniu lub miejscu pracy. Jednocześnie z art. 148 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej wynika, że pisma mogą być również doręczane w miejscu pracy adresata – osobie upoważnionej przez pracodawcę do odbioru korespondencji. Artykuł 148 § 1 Ordynacji podatkowej wskazuje podstawowe miejsca doręczania pism osobie fizycznej, a wybór jednego z nich należy do władzy dyskrecjonalnej organu podatkowego. Adresat pisma nie może kwestionować prawidłowości doręczenia pisma w miejscu zamieszkania twierdząc, że pismo powinno być doręczone w miejscu pracy, jeżeli nie zastrzegł w organie administracji, że korespondencja ma być kierowana do niego pod adresem miejsca pracy.”

I FSK 1309/16

„Organ powinien stosować się do życzeń strony w ramach art. 120 Ordynacji podatkowej. Pojęcie adresu nie oznacza, że musi to być miejsce stałego zamieszkania lub pobytu, może to być miejsce wykonywania pracy zawodowej, ale także tylko adres do doręczeń. To w końcu strona postępowania wie najlepiej, gdzie może odbierać korespondencję i jeśli odstępuje od zasad wynikających z Ordynacji podatkowej, to czyni na własną odpowiedzialność. Stawianie w takiej sytuacji zarzutu organowi, że doręczał pisma na adres wskazany przez stronę nie może odnieść pozytywnego skutku.”

I FSK 1760/16

„1. Wskazanie adresu do korespondencji przez stronę oznacza, że skutek doręczenia wywołuje przesłanie pism na ten adres. Skutku doręczenia nie może przekreślić to, że jako adres do doręczeń wskazano siedzibę – miejsce prowadzenia działalności przez stronę – miejsce jej pracy, gdyż w treści art. 148 Ordynacji podatkowej wskazano to jako jedno z miejsc, pod którym doręczenie korespondencji pochodzącej z organ podatkowego jest możliwe. Faktem prawotwórczym, powodującym skutki procesowe lub materialnoprawne jest wyłącznie samo dostarczenie pisma adresatowi albo zapewnienie mu możliwości odbioru tego pisma. Z kolei na stronie spoczywa obowiązek takiego zorganizowania pracy miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, którego adres wskazano jako adres do doręczeń, aby adresowane do niego pisma docierały w odpowiednim czasie.

2. Skorzystanie z jednego z miejsc doręczenia wymienionych w § 2 art. 148 Ordynacji podatkowej nie musi być poprzedzone bezskuteczną próbą doręczenia w miejscu określonym w § 1 tego artykułu. W § 2 nie użyto bowiem zwrotu "w razie niemożności", tak jak ma to miejsce w art. 148 § 3 Ordynacji podatkowej."

II FSK 2345/18

„Możliwość doręczenia pisma w miejscu prowadzenia przez adresata działalności gospodarczej do rąk osoby upoważnionej do odbioru korespondencji nakłada na doręczyciela obowiązek upewnienia się, iż osoba odbierając pismo jest do tego upoważniona, co nie oznacza, że warunkiem skutecznego doręczenia jest legitymowanie się przez osobę odbierającą pisemnym upoważnieniem. W sytuacji bowiem, gdy osoba obecna w miejscu, o którym stanowi art. 148 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej podejmuje się odebrać korespondencję wskazując, iż jest zatrudniona w tym miejscu przez adresata, wniosek co do jej upoważnienia do odbioru korespondencji w tym miejscu nie może nasuwać żadnych uzasadnionych zastrzeżeń. Dokonane do jej rąk doręczenie pisma jest skuteczne i rodzi określone skutki procesowe."

DOREĘCZENIE ZASTĘPCZE

W przypadku nieobecności **adresata** w miejscu zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju pisma **doręcza się za pokwitowaniem pełnoletniemu domownikowi**



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.

Odebranie przez pełnoletniego domownika i podjęcie się przez niego oddania pisma stwarza domniemanie, że adresat pismo otrzymał. Jest to domniemanie wzruszalne.

Art. 149 OP pozwala domniemywać skuteczność doręczenia, a nie uznać je w sposób niepodważalny za dokonane.

„PEŁNOLETNI DOMOWNIK”

I GSK 58/13

„Zgodzić należy się z poglądem, że domownik dorosły to domownik pełnoletni, które to pojęcie wywodzone jest i zdefiniowane w art. 10 § 1 k.c. (...) **Nie jest domownikiem krewny lub powinowaty niezamieszkujący z adresatem**”.

„Wystarczające dla uznania określonej osoby za domownika, o którym mowa w art. 149 o.p. (także art. 43 k.p.a.) jest, aby osoba odbierająca pismo zamieszkiwała z adresatem, prowadząc z nim wspólne gospodarstwo domowe lub też, aby 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”.

NIEMOŻNOŚĆ DORECZENIA OSOBIE FIZYCZNEJ - SKUTKI

W razie niemożności doręczenia pisma w sposób wskazany w art. 148 § 1 lub art. 149:
14 DNI

- 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.

7 DNI

§ 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.

POWTÓRNE ZAWIADOMIENIE

W przypadku niepodjęcia pisma w terminie, o którym mowa w § 2, 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.

SKUTEK NIEPODJĘCIA

W przypadku niepodjęcia pisma, doręczenie uważa się za dokonane z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w § 1, a pismo pozostawia się w aktach sprawy.

DORĘCZENIE – OSOBY PRAWNE I JONOP (ART.151 I 151A OP)

SIEDZIBA / MIEJSCE PROWADZENIA DZIAŁALNOŚCI

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.

ZARZĄDCA BUDYNKU / DOZORCA

W razie niemożności doręczenia pisma w lokalu siedziby pisma doręcza się za pokwitowaniem zarządcy budynku lub dozorca, gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi.

Zawiadomienie o doręczeniu pisma zarządcy budynku lub dozorca 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.

OSOBA UPOWAŻNIONA

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.

SKUTEK DORĘCZENIA

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

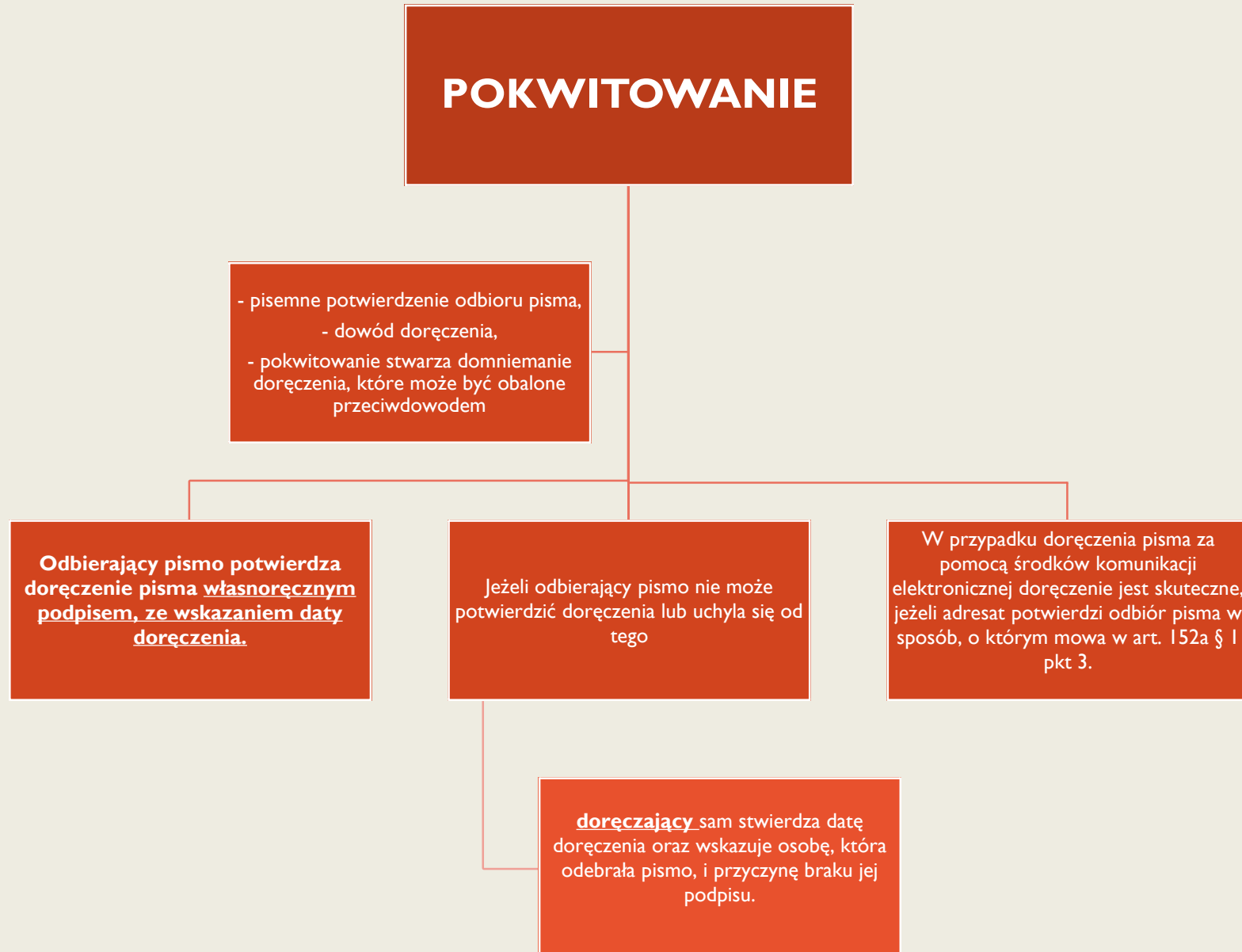
II FSK 2851/17

„Dla skuteczności doręczenia, o którym mowa w art. 151 ustawy - Ordynacja podatkowa istotne jest to, czy osoba znajdująca się w siedzibie spółki, odbierając korespondencję skierowaną do tego podmiotu działała w tym zakresie w ramach jego upoważnienia. Za osobę uprawnioną do odbioru pism, można uznać każdą osobę, która ze względu na funkcję wykonywaną w organizacji adresata jest regulaminowo lub zwyczajowo uprawniona do odbioru pism. Dla skuteczności doręczenia przewidzianego w art. 151 ustawy - Ordynacja podatkowa nie jest konieczne wykazanie, że pismo zostało faktycznie przekazane organowi powołanemu do działania w imieniu jednostki organizacyjnej.”

II FSK 2243/16

„W sytuacji, gdy jednostka organizacyjna nie posiada obsługi, która zwyczajowo zajmuje się wysyłaniem i odbiorem korespondencji (sekretariat, biuro), a żaden z pracowników funkcjonujących w siedzibie jednostki organizacyjnej nie został formalnie upoważniony do odbioru korespondencji, za prawidłowe należy uznać doręczenie pisma do rąk pracownika uprawnionego do sprawowania bieżącej obsługi firmy, załatwiania zwykłych spraw związanych z funkcjonowaniem podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. To obowiązkiem jednostki organizacyjnej jest takie zorganizowanie odbioru pism, by odbioru dokonywała osoba upoważniona.”

POKWITOWANIE



II FSK 638/15

„1. Nie może świadczyć o naruszeniu art. 152 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) zamieszczenie na dowodzie doręczenia jedynie parafki przez osobę kwitującą odbiór przesyłki. Co prawda zgodzić się należy ze stanowiskiem, że zamieszczenie jedynie samej parafy na tym dokumencie nie jest wystarczające. Przy czym jednak brak czytelnego podpisu nie może stanowić automatycznie wadliwości doręczenia. Organ podatkowy w przypadku kwestionowania prawidłowości doręczenia zobowiązany jest do zbadania i wyjaśnienia okoliczności związanych z tą czynnością materialno-techniczną.

2. Data doręczenia powinna zostać własnoręcznie wpisana przez osobę odbierającą pismo. Data powinna zostać oznaczona dokładnie, czyli z podaniem dnia, miesiąca oraz roku.”

I FSK 764/13

„1. Pokwitowanie, jako dowód doręczenia, stwarza jedynie domniemanie doręczenia, które może być obalone przeciwdowodem podważającym ustalenia płynące z dowodu doręczenia. Tak więc strona może wykazać, że pismo zostało jej doręczone w innym terminie, niż ujawniony na zwrotnym potwierdzeniu odbioru przesyłki lub też, że w ogóle nie zostało jej doręczone. Podobnie organ ma prawo dowodzić, że pismo doręczono stronie postępowania. Brak pokwitowania, co do zasady, oznacza jedynie tyle, że organ podatkowy nie ma dowodu na okoliczność faktycznego doręczenia pisma i może dowodzić okoliczności doręczenia pisma innymi dowodami.

2. W wypadku gdy istnieją wątpliwości co do faktycznej daty doręczenia pisma stronie należy przeprowadzić wszelkie dowody umożliwiające ustalenie tej daty w sposób pewny. Dowodem takim w przypadku skierowania do adresata pisma w formie pocztowej przesyłki poleconej będzie rejestr dzienny doręczanych przesyłek poleconych znajdujący się w urzędzie pocztowym właściwym do doręczenia przesyłki.”

WARUNKI DORĘCZANIA PISM W FORMIE DOKUMENTU ELEKTRONICZNEGO

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 określony sposób.

7 DNI + powtórne zawiadomienie

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.

Zawiadomienia, o których mowa w § 1 i 2, mogą być automatycznie tworzone i przesyłane przez system teleinformatyczny organu podatkowego, a **odbioru tych zawiadomień nie potwierdza się**.

14 DNI od pierwszego zawiadomienia

W przypadku nieodebrania pisma doręczenie uważa się za dokonane po upływie 14 dni, licząc od dnia przesłania pierwszego zawiadomienia.

DOSTĘP DO TREŚCI

W przypadku doręczenia, o którym mowa w § 3, organ podatkowy umożliwia adresatowi pisma dostęp do treści pisma w formie dokumentu elektronicznego przez **okres co najmniej 3 miesięcy od dnia uznania pisma w formie dokumentu elektronicznego za doręczone** oraz informacji o dacie uznania pisma za doręczone i o datach wysłania zawiadomień, o których mowa w § 1 i 2, w systemie teleinformatycznym.

ODMOWA PRZYJĘCIA PISMA

Jeżeli adresat odmawia przyjęcia pisma doręczanego mu w sposób określony w art. 144 § 1 pkt 1 OP:

- pismo zwraca się nadawcy z adnotacją o odmowie jego przyjęcia i datą odmowy,
- pismo wraz z adnotacją pozostawia się w aktach sprawy.
- uznaje się, że pismo doręczone zostało w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata.

II FSK 603/16

„Podstawę do uznania pisma za doręczone może stanowić wyłącznie osobista i wyraźnie wyartykułowana odmowa przyjęcia pisma przez jego adresata. Oświadczenia o odmowie przyjęcia pisma w imieniu adresata nie może złożyć inna osoba, w tym wymieniona w art. 149 Ordynacji podatkowej. Niedopuszczalne jest domniemywanie odmowy.”

II FSK 957/16

„Według nowego brzmienia art. 153 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 800) każdy przypadek odmowy przez adresata przyjęcia pisma doręczanego w sposób określony w art. 144 § 1 pkt 1 ww. ustawy wywołuje skutek w postaci uznania pisma za doręczone. W brzmieniu analizowanego przepisu przed nowelizacją mamy do czynienia z doręczeniem, ale z doręczeniem, które następuje na skutek przesłania. Przy przesyłaniu nie może zachodzić tożsamość, co do miejsca doręczenia. Nadto, nie może zachodzić tożsamość, co do osoby, za pośrednictwem której dokonuje się przesłania. Ten drugi wniosek znajduje dodatkowe wsparcie jeżeli w analizie uwzględni się zawarty w art. 153 § 1 ww. ustawy zwrot "pismo zwraca się nadawcy z adnotacją o odmowie jego przyjęcia i datą odmowy". Skoro pismo zwraca się nadawcy to dyspozycja taka może być kierowana do podmiotu innego niż ten, za pomocą którego dokonano czynności "przesłania". Pracownik organu podatkowego nie jest w tym ujęciu podmiotem trzecim względem organu. Dla zachowania miarodajności i obiektywizmu nie powinno mieć znaczenia, czy doręczenie przez pracownika organu podatkowego będące skutkiem przesłania następuje w siedzibie organu czy też wskutek czynności przesłania. Dodać należy, że w przypadku przesłania za pośrednictwem podmiotu trzeciego przyjmuje się, że dowód dokonania tej czynności ma charakter dokumentu urzędowego, w przypadku zaś przesłania za pośrednictwem pracownika na tę okoliczność sporządzona zostaje stosowana adnotacja, która mocy dowodowej dokumentu urzędowego nie posiada.”