

Ireneusz NOWAK¹

PEŁNOMOCNIK DO SPRAW DORĘCZEŃ W PROCEDURZE PODATKOWEJ

Artykuł poświęcony jest problematyce związanej z obowiązkiem ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń. Autor wykazał, że obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń spoczywa na stronie postępowania podatkowego i dotyczy wyłącznie podatników będących osobami fizycznymi. Zatem nie ma on zastosowania do innych podmiotów, na przykład osób prawnych, czy też jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.

Z dokonanych w publikacji ustaleń wynika, że według art. 147 § 1 Ordynacji podatkowej w razie wyjazdu za granicę na okres co najmniej 2 miesięcy, strona obowiązana jest do ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń. Innymi słowy – chodzi o każdy wyjazd zagraniczny, zarówno ten, który spowoduje zmianę adresu w rozumieniu art. 146 Ordynacji podatkowej, jak i takiej zmiany nie wywoła, ponieważ istotny jest realny czas pobytu za granicą, czyli nieprzerwany dwumiesięczny okres przebywania.

W artykule wskazano również, że w przypadku ewentualnych zaniedbań, uchybień, itp., których dopuścił się pełnomocnik do spraw doręczeń, okoliczność ta nie może być skutecznie powoływana przez mocodawcę (stronę) w toku postępowania podatkowego. Ponadto fakt ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń należy oznajmić organowi podatkowemu właściwemu w sprawie. W przeciwnym razie pismo uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem, a organ podatkowy pozostawia je w aktach sprawy. Oznacza to, że skutkiem prawnym braku dopełnienia obowiązku zawiadomienia organu administracji publicznej o zmianie adresu będzie przyjęcie fikcji prawnej skutecznego dokonania doręczenia, w przypadku gdy organ podjął próbę dokonania doręczenia pod nieaktualny adres. Innymi słowy, w razie wyjazdu za granicę na okres co najmniej dwóch miesięcy, strona (osoba fizyczna) obowiązana jest do ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń, a fakt ten musi zgłosić organowi podatkowemu właściwemu w sprawie, ponieważ niedopełnienie wymienionych obowiązków będzie skutkowało przyjęciem fikcji doręczenia wszelkich pism pod dotychczasowym adresem.

Słowa kluczowe: pełnomocnik, podatnik, postępowanie podatkowe, doręczenie, fikcja prawna

1. WPROWADZENIE

Celem niniejszej publikacji jest analiza obowiązku podatkowego, jaki spoczywa na dłużniku podatkowym, który wyjeżdża za granicę w zakresie ustanowienia tak zwanego pełnomocnika do spraw doręczeń. Punktem wyjścia dla całego opracowania jest ustalenie istoty instytucji pełnomocnika do spraw doręczeń, a także szerzej – „bytu” pełnomocnictwa w tym zakresie. Przedmiotem artykułu jest także próba wykazania, na kogo dokładnie ustawodawca nakłada analizowane obciążenie podatkowe. Rozważania obejmują również zagadnienia związane z problemem kwalifikacji pełnomocnika do

¹ Dr Ireneusz Nowak, Katedra Materialnego Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, ul. Kopcińskiego 8/12, 90-232 Łódź, e – mail: irnowak@uni.lodz.pl

spraw doręczeń w zakresie skutków jego zaniedbań oraz fikcją prawną skutecznego doręczenia pism podatkowych w świetle art. 147 § 4 Ordynacji podatkowej².

2. OBOWIĄZEK USTANOWIENIA PEŁNOMOCNIKA DO SPRAW DORĘCZEŃ

Zgodnie z art. 147 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń spoczywa *explicite* na stronie procedury podatkowej. A *contrario* obowiązek ten nie dotyczy innych uczestników postępowania, a tym bardziej przedstawiciela ustawowego, czy też pełnomocnika³. Obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń odnosić się będzie tylko do podatników będących osobami fizycznymi. A *contrario* nie ma on zastosowania do innych podmiotów, to jest osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej⁴. Dokonując interpretacji przepisu art. 147 O.p., a także wspomagając się brakiem odesłania z art. 151 O.p. do pełnomocnika do spraw doręczeń, należy uznać, że chodzi w tym przepisie wyłącznie o osoby fizyczne⁵. Ponadto *expressis verbis* o osobie fizycznej można przeczytać już w następnym paragrafie drugim art. 147 O.p. Zatem adresatem obowiązku z art. 147 O.p. jest podatnik (osoba fizyczna) wyjeżdżająca za granicę. Również według orzecznictwa uregulowanie art. 147 § 1 i 2 O.p. dotyczy tylko stron będących osobami fizycznymi – z tego powodu nie ma zastosowania do innych podmiotów, na przykład osób prawnych, czy jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej⁶. Na marginesie warto zauważyć, że zarówno osoby prawne, jak i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej nie mogą wyjeżdżać za granicę⁷. Analogicznie można przeczytać w piśmiennictwie, że obowiązek ustanowiony w art. 147 O.p. dotyczy wyłącznie osób fizycznych, ponieważ „wskazuje na to użycie w jego paragrafie pierwszym sformułowania «wyjazd», które może odnosić się wyłącznie do osób fizycznych. Natomiast paragraf drugi w odniesieniu do osób zagranicznych wprost ogranicza obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń do osób fizycznych”⁸.

² Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa; tekst jedn.: DzU 2012, poz. 749, ze zm. (dalej: O.p.).

³ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, TNOiK, Toruń 2007, s. 133.

⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Rzeszowie z 17 lutego 2009 r., I SA/Rz 702/08, www.nsa.gov.pl (dalej „CBOSA”).

⁵ B. Dauter, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2013, s. 714.

⁶ Wyrok WSA w Rzeszowie z 17 lutego 2009 r., I SA/Rz 702/08, „Lex” nr 489743.

⁷ Wyrok WSA w Rzeszowie z 17 lutego 2009 r., I SA/Rz 700/08, „CBOSA”; wyrok WSA w Warszawie z 20 lipca 2005 r., III SA/Wa 1135, [w:] *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. B. Dauter, LexisNexis, Warszawa 2007, s. 425; P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013*, „Lex/el”; odmiennie – J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz*, TNOiK, Toruń 1998, s. 84.

⁸ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *op. cit.*, s. 133.

Jak trafnie zauważono w piśmiennictwie, przymiot strony można uzyskać wyłącznie w trakcie postępowania podatkowego⁹, czyli w sprawie podatkowej zawisłej przed organem podatkowym¹⁰. Tezę tę potwierdza między innymi wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 28 września 2010 r., w którym sąd wskazał, że obowiązek informowania organu podatkowego o zmianie miejsca zamieszkania istnieje tylko w „toku postępowania”, które zaczyna się dopiero z chwilą doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego lub złożenia wniosku przez podatnika¹¹. Zatem obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń będzie ciążył na osobie fizycznej, w wypadku gdy toczy się wobec niej postępowanie podatkowe¹², ponieważ podatnik uzyskuje przymiot strony w procedurze podatkowej jedynie z chwilą jej wszczęcia (niezależnie, czy z urzędu, czy też na wniosek)¹³. Innymi słowy – zasadny jest wniosek, „że w sytuacji, gdy osoba fizyczna wyjeżdża za granicę, ustanowiwszy uprzednio pełnomocnika, zaś w trakcie jej pobytu za granicą zostaje wszczęte kolejne postępowanie podatkowe, osoba ta nie ma obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń w tym drugim postępowaniu. Jednocześnie pełnomocnik ustanowiony w pierwszej ze spraw, nie może być uznany za pełnomocnika do spraw doręczeń w drugiej ze spraw”¹⁴. Analogicznie, biorąc pod uwagę fakt, że obowiązek z art. 147 § 1 O.p. nałożony jest *explicite* na stronę – „osoba wyjeżdżająca za granicę na okres dłuższy niż 2 miesiące jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego nie ma obowiązku ustanowienia pełnomocnika”¹⁵.

Zgodnie z art. 147 § 1 O.p. w razie wyjazdu za granicę na okres co najmniej 2 miesięcy, strona obowiązana jest do ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń¹⁶. Należy przy tym pamiętać, że w art. 147 O.p. ustawodawca jasno „zakreśla”, iż chodzi o każdy wyjazd zagraniczny, zarówno ten, który spowoduje zmianę adresu w rozumieniu art. 146 O.p., jak i taki, który takiej zmiany nie wywoła¹⁷. Zatem istotny jest realny czas pobytu za granicą¹⁸, czyli nieprzerwany dwumiesięczny okres przebywania.

Przepis art. 147 O.p. stanowi wyjątek od normy prawnej wyrażonej w art. 136 O.p., zgodnie z którą możliwość działania przez pełnomocnika uzależniona jest od woli strony postępowania podatkowego, mającej tak zwaną zdolność postulacyjną¹⁹. Daje temu wyraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 21 listopada 2013 r., w

⁹ P. Pietrasz, *op. cit.*

¹⁰ J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2008*, Unimex, Wrocław 2008, s. 639.

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z 28 września 2010 r., III SA/Wa 885/10, „Legalis” nr 387399.

¹² B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *op. cit.*, s. 133.

¹³ Zob. art. 165 O.p.

¹⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *op. cit.*, s. 134.

¹⁵ P. Pietrasz, *op. cit.*

¹⁶ Obowiązek, o którym mowa w art. 147 § 1 O.p., dotyczy również osób fizycznych będących nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego (art. 147 § 2 O.p.). Ponadto „po nowelizacji z 10.01.2014 r. bardzo ważnym wyjątkiem od tej zasady jest przypadek, gdy doręczenie następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wtedy nie ma obowiązku ustanowienia pełnomocnika”, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, red. H. Dzwonkowski, „Legalis/el”.

¹⁷ P. Pietrasz, *op. cit.*

¹⁸ J. Borkowski, *op. cit.*, s. 639.

¹⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA) z 17 lutego 2012 r., II FSK 1546/10, „CBOSA”.

którym sąd podkreśla, że „zasadniczo nie ma bowiem obowiązku ustanawiania pełnomocnika, a jedynie prawo do takiego ustanowienia przewidziane w art. 136 O.p., w którego treści zawarto sformułowanie «strona może działać przez pełnomocnika» wskazujące na możliwość a nie obowiązek (choć np. art. 147 nakłada na stronę taki obowiązek w razie wyjazdu za granicę na okres co najmniej dwóch miesięcy, przy czym chodzi w tym przypadku o pełnomocnika do spraw doręczeń)”²⁰.

Jeżeli podatnik ustanowi kilku pełnomocników do spraw doręczeń, powinien wyznaczyć jednego z nich jako właściwego do spraw doręczeń. Innymi słowy – w sytuacji ustanowienia dwóch lub większej liczby pełnomocników podatnik jest uprawniony do wskazania, któremu pełnomocnikowi należy doręczać pisma procesowe²¹. Wskazanie powinno mieć postać oświadczenia procesowego strony, którego można dokonać w piśmie procesowym, na przykład w podaniu skierowanym do organu podatkowego, bądź też ustnie do protokołu (art. 168 O.p.) lub w pełnomocnictwie udzielonym jednemu z pełnomocników²². Jak podnosi judykatura, „w postępowaniu podatkowym dopuszczalne jest ustanowienie kilku pełnomocników a żaden przepis nie wymaga, aby zostało to dokonane w odrębnych dla poszczególnych pełnomocników dokumentach pełnomocnictw”²³.

W przypadku zaniedbania powyższego obowiązku organ podatkowy doręczy pismo jednemu z pełnomocników do spraw doręczeń²⁴. Obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń nie wystąpi, jeżeli podatnik już ma ustanowione zastępstwo procesowe²⁵. Innymi słowy, w „sytuacji, w której strona toczącego się postępowania podatkowego jest już reprezentowana przez przedstawiciela bądź pełnomocnika, w razie jej wyjazdu za granicę obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń nie powstanie. W takich bowiem okolicznościach tenże przedstawiciel lub pełnomocnik, już w sprawie działający, będzie adresatem pism wysyłanych przez organ podatkowy”²⁶.

Jeżeli prawodawca nałożył na osoby fizyczne obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń w przypadku wyjazdu na okres co najmniej 2 miesięcy, to tym bardziej umocowany pełnomocnik do spraw doręczeń, który fizycznie opuścił swoje biuro w związku z rozwiązaniem umowy najmu, musi „zabezpieczyć” prawidłową reprezentację strony²⁷. Tym samym na pełnomocniku do spraw doręczeń spoczywa obowiązek informowania o każdorazowej zmianie adresu, gdyż organ podatkowy prowadzący postępowanie nie ma obowiązku ustalenia adresu pełnomocnika, na przykład poszukując go w zasobach internetowych²⁸. Tym bardziej nie można przyjmować domniemania, że organ prowadzący postępowanie podatkowe powinien ustalić adres pełnomocnika do spraw doręczeń na podstawie materiałów z innych spraw podatkowych prowadzonych przez ten organ, w których był on umocowany²⁹. Innymi słowy, zmiana adresu

²⁰ Wyrok WSA w Olsztynie z 21 listopada 2013 r., I SA/Ol 656/13, „CBOSA”.

²¹ Wyrok NSA z 28 maja 2013 r., I FSK 867/12, „Lex” nr 1363484.

²² *Ibidem*.

²³ Wyrok NSA z 18 kwietnia 2012 r., I FSK 934/11, „Lex” nr 1168167.

²⁴ Zob. art. 145 § 3 O.p.

²⁵ R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *op. cit.*

²⁶ *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*.

²⁷ Wyrok NSA z 8 maja 2013 r., I FSK 958/12, „Legalis” nr 762923.

²⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z 8 lipca 2009 r., III SAB/Wr 15/09, „Legalis” nr 180018.

²⁹ *Ibidem*.

zamieszkania pełnomocnika do spraw doręczeń nie zwalnia go z powinności należytej staranności i dbałości o interesy podatnika, zwłaszcza w sytuacji gdy toczą się wobec strony postępowania przed organami podatkowymi³⁰. Przykładowo w świetle wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 8 października 2013 r. organ podatkowy musi zostać zawiadomiony o fakcie ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń w danej, konkretnej sprawie (pełnomocnictwo ma być złożone do akt konkretnej sprawy)³¹. Zatem „faktu istnienia pełnomocnictwa organ podatkowy nie może domniemywać, a ponadto organ podatkowy nie ma obowiązku podejmowania poszukiwań i sprawdzania, czy ewentualnie innym organom nie zostało złożone takie pełnomocnictwo”³².

„Osoba fizyczna składająca wniosek o wszczęcie postępowania podatkowego, przebywająca w chwili złożenia wniosku za granicą i podająca we wniosku wyłącznie zagraniczny adres lub zagraniczny adres jako adres do korespondencji, ma obowiązek ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń, o którym mowa w art. 147 § 1 O.p.”³³. Biorąc pod uwagę analizowaną sytuację, słuszne wydaje się uregulowanie, które znalazło się w procedowanym projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, zgodnie z którym proponuje się, aby strona, która zmieniła adres na zagraniczny, miała obowiązek ustanowienia krajowego pełnomocnika do spraw doręczeń, z tym że ten pełnomocnik będzie ustanawiany bez względu na okres przebywania poza granicami kraju³⁴.

3. ISTOTA PEŁNOMOCNICTWA DO SPRAW DORĘCZEŃ

Jak podnosi się w piśmiennictwie, „zawiadomienie podatnika o wyjeździe za granicę kierowane do organu podatkowego nie może wywołać skutku prawnego w postaci odroczenia bądź zawieszenia działań tego organu. Strona nie może poprzez wyjazd w nieznanym kierunku i na nieokreślony czas uniemożliwiać doręczanie jej pism, w tym zwłaszcza decyzji, i doprowadzać w taki sposób do upływu okresu przedawnienia. Ustanowienie pełnomocnika do spraw doręczeń powinno nastąpić z zachowaniem formy prawnej określonej w art. 137 O.p. W przepisie tym chodzi o każdy wyjazd zagraniczny, zarówno powodujący zmianę adresu w rozumieniu art. 146 O.p., jak i takiej zmiany niewywołujący”³⁵.

W sytuacji wyjazdu długotrwałego za granicę (ponad 2 miesiące) przepis art. 147 O.p. nakłada na stronę obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń (art. 147 § 1 O.p.). *A contrario* strona, która planuje wyjazd na krótszy okres, nie ma takiego obowiązku – może jednak ustanowić pełnomocnika do doręczeń, jeżeli chce uniknąć skutków ewentualnego doręczenia zastępczego w trybie art. 150 O.p.³⁶. Zatem błędne jest wnioskowanie strony, że w sytuacji gdy wyjedzie za granicę na okres krótszy niż 2

³⁰ Wyrok NSA z 10 kwietnia 2013 r., I FSK 538/12, „CBOSA”.

³¹ Wyrok WSA w Krakowie z 8 października 2013 r., I SA/Kr 1120/13, „CBOSA”.

³² *Ibidem*.

³³ B. Dauter, *op. cit.*, s. 716.

³⁴ Projekt założeń do nowelizacji Ordynacji podatkowej, www.mf.gov.pl.

³⁵ P. Pietrasz, *op. cit.*

³⁶ Wyrok NSA z 7 września 2012 r., II FSK 175/11, „Lex” nr 1218362; szerzej: A. Olesińska, *Doręczenia pism w postępowaniu podatkowym – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011/4, s. 83 i n.

miesiące i zawiadomi o tym organ podatkowy, nie ustanawiając pełnomocnika do doręczeń, organ podatkowy zostaje pozbawiony możliwości skutecznego doręczenia jej każdego pisma w prowadzonym postępowaniu podatkowym³⁷. Jak trafnie podnosi orzecznictwo art. 147 § 1 O.p., nie wyłącza stosowania przepisów art. 149–150 O.p., określających skutek doręczenia zastępczego w przypadku nieobecności adresata w miejscu zamieszkania do czasu powstania obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń, ani nie zakazuje dokonywania doręczeń przez okres nieobecności podatnika wynoszący mniej niż 2 miesiące³⁸.

Z dokonanych ustaleń wynika, że strona postępowania podatkowego nie może poprzez wyjazd za granicę uniemożliwiać doręczania jej pism – w tym zwłaszcza decyzji podatkowych³⁹. Takie postępowanie doprowadzałoby do przedawnienia zobowiązań podatkowych⁴⁰. Dla przykładu podatnik, który poinformuje organ podatkowy o wymeldowaniu się z miejsca stałego pobytu (adresu do korespondencji), nie wskazując nowego adresu, a dodatkowo wyjeżdżając z kraju na okres przekraczający 2 miesiące, jest zobligowany, zgodnie z art. 147 § 1 O.p., do ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń⁴¹. Zatem organ podatkowy nie jest związany żądaniem strony, w którym domaga się doręczenia pism w oznaczonym przedziale czasowym, stosownym ze względu na interesy strony niezwiązane z toczącym się postępowaniem. Działanie takie zmierzałoby do obejścia przepisów o dekoncentracji postępowania podatkowego, w szczególności o zawieszeniu tego postępowania⁴². Gdyby organ podatkowy przystał na „propozycję” strony, naruszyłby zasadę szybkości postępowania podatkowego, zgodnie z którą obowiązany jest wydać rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej tak szybko, jak to możliwe, aby uchronić się od zarzutu beczynności⁴³.

W świetle art. 147 § 2 O.p., jeżeli strona nie przebywa za granicą, ale w swoim mieszkaniu, na przykład przerywa pobyt za granicą i wraca do Polski, choćby na krótki czas – to mimo ustanowionego wcześniej pełnomocnika do doręczeń – zobowiązana jest osobiście odbierać wszelką korespondencję⁴⁴. A *contrario* organy podatkowe zobowiązane są doręczać pisma pełnomocnikowi do spraw doręczeń tylko w razie wyjazdu strony za granicę na okres co najmniej 2 miesięcy. A zatem jeżeli podatnik przebywa w swoim mieszkaniu i jednocześnie składa w organie podatkowym oświadczenie o wyjeździe za granicę i ustanowieniu pełnomocnika do doręczeń – nie zmienia to dyspozycji z art. 147 O.p.⁴⁵.

4. OSOBA FIZYCZNA JAK PEŁNOMOCNIK DO SPRAW DORĘCZEŃ

Zgodnie z art. 137 § 1 O.p. pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna mająca

³⁷ Wyrok NSA z 18 października 2012 r., I FSK 2179/11, „Lex” nr 1233075.

³⁸ Wyrok NSA z 17 lutego 2012 r., II FSK 1546/10, „CBOSA”; wyrok NSA z 10 kwietnia 2013 r., I FSK 533/12, „CBOSA”.

³⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z 20 grudnia 2011 r., I SA/Wr 1376/11, „Legalis” nr 425194.

⁴⁰ Szerzej: G. Łaszczyca, A. Matan, *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, Zakamycze, Kraków 1998, s. 143.

⁴¹ Wyrok WSA w Łodzi z 7 lipca 2011 r., I SA/Łd 554/11, „Legalis” nr 388029.

⁴² Wyrok WSA w Rzeszowie z 25 listopada 2010 r., I SA/Rz 672/10, „Legalis” nr 456959.

⁴³ *Ibidem*.

⁴⁴ Wyrok WSA w Warszawie z 7 lutego 2013 r., III SA/Wa 2166/12, „Legalis” nr 772416.

⁴⁵ *Ibidem*.

pełną zdolność do czynności prawnych. Innymi słowy – „pełnomocnikiem może być ustanowiona każda osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych”⁴⁶, przy czym Ordynacja podatkowa – w przeciwieństwie do Kodeksu postępowania administracyjnego⁴⁷ – *expressis verbis* stanowi, że chodzi o pełną zdolność do czynności prawnych. A *contrario* osoba mająca ograniczoną zdolność do czynności prawnych nie może być pełnomocnikiem w postępowaniu podatkowym⁴⁸. Ponadto przepis art. 137 § 1 O.p. wyłącza możliwość ustanowienia pełnomocnikiem strony osoby prawnej⁴⁹, czy jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej⁵⁰, a wada postępowania w tym zakresie nie może być konwalidowana⁵¹.

Pełnomocnictwo powinno być udzielone na piśmie⁵² lub zgłoszone ustnie do protokołu (art. 137 § 2 O.p.). Jednakże zasadą jest składanie pełnomocnictwa w formie pisemnej, natomiast w wypadku ustnego zgłoszenia wymagane jest sporządzenie z tej czynności protokołu⁵³. Daje temu wyraz również orzecznictwo, w którym można przeczytać, że „wołą ustawodawcy było, aby fakt udzielenia pełnomocnictwa był w aktach sprawy pisemnie udokumentowany”⁵⁴.

Powyższe rozważania pozwalają stwierdzić, że pełnomocnik dołącza do akt⁵⁵ oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa, na przykład przez notariusza⁵⁶.

⁴⁶ J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*

⁴⁷ Ustawa z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego; tekst jednolity: DzU 2013, poz. 267, ze zm.

⁴⁸ B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 142.

⁴⁹ Por. wyrok WSA w Lublinie z 8 marca 2011 r., II SA/Lu 874/10, „CBOSA”.

⁵⁰ M. Szubiakowski, *Pełnomocnicy w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2002/1, s. 50; J. Siemieniako, M. Charkiewicz, *Pełnomocnik w Ordynacji podatkowej – wybrane problemy*, „Monitor Podatkowy” 2007/7; T. Brzezicki, I. Fisz, *Konwalidacja braku umocowania pełnomocnika w postępowaniu administracyjnym i podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013/3, s. 23.

⁵¹ Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 28 kwietnia 2010 r., II SA/Go 196/10, „Legalis” nr 250596; R. Kowalski, *Pełnomocnictwo w postępowaniu podatkowym*, „Vademecum Doradcy Podatkowego/el”.

⁵² Ordynacja podatkowa nie zna złożenia pełnomocnictwa w formie faksu – por. wyrok WSA w Gdańsku z 22 września 2009 r., I SA/Gd 523/09, „Legalis” nr 217519.

⁵³ *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz–Mordel, M. Sęk, M. Wilk, Difin, Warszawa 2013, s. 106–107.

⁵⁴ Wyrok WSA w Białymstoku z 10 stycznia 2007 r., I SA/Bk 432/06, „CBOSA”.

⁵⁵ „Za akta sprawy uważa się dokumenty zebrane w toku konkretnego postępowania, opisane sygnaturą, kwalifikacją prawną i in. Dla każdej sprawy zakłada się odrębne akta. Nie ulega zatem wątpliwości, że zgodnie z art. 137 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa pełnomocnik dołącza oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy” – pismo Izby Skarbowej w Poznaniu z 16 marca 2010 r., ILPB3/423-2/10-4/EK. Również w judykaturze „za «akta» w świetle art. 137 § 3 O.p. rozumieć należy akta konkretnej sprawy podatkowej, w której prowadzone jest z udziałem konkretnej strony konkretne postępowanie podatkowe” – wyrok WSA w Lublinie z 12 października 2011 r., I SA/Lu 350/11, „Lex” nr 1117247. Innymi słowy, „nie można występującego w art. 137 § 3 O.p. terminu «akta» rozumieć w znaczeniu obejmującym wszelkie dokumenty znajdujące się w dyspozycji organu, w tym te zgromadzone w toku odrębnych postępowań, wszczętych na podstawie różnych postanowień, i to niezależnie od związków podmiotowych i przedmiotowych pomiędzy tymi postępowaniami. Chodzi bowiem o akta

Jednakże adwokat, radca prawny, a także doradca podatkowy mogą sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wskazujących ich umocowanie⁵⁷. Innymi słowy – pełnomocnictwo do spraw doręczeń w procedurze podatkowej musi zostać uzewnętrznione, czyli informacja o jego istnieniu musi dotrzeć do organu podatkowego, a informacja ta – zgodnie z obowiązującą w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym zasadą pisemności – musi znaleźć odzwierciedlenie w aktach sprawy. Zatem momentem, od którego pełnomocnik wstępuje do sprawy jako reprezentant strony, jest złożenie do akt sprawy pełnomocnictwa lub jego odpisu⁵⁸.

5. KWALIFIKACJE PEŁNOMOCNIKA DO SPRAW DORĘCZEŃ A SKUTKI JEGO ZANIEDBAŃ

Pełnomocnik w postępowaniu podatkowym – także pełnomocnik do spraw doręczeń – nie musi się legitymować żadnymi wiadomościami, ani też kwalifikacjami fachowymi⁵⁹ w sprawach podatkowych – wystarczy, że strona obdarzy go zaufaniem⁶⁰. Innymi słowy, przepisy Ordynacji podatkowej nie ustanawiają tak zwanego „przymusu adwokacko-radcowskiego”⁶¹. Także w doktrynie takie podejście znajduje aprobatę, ponieważ „bez znaczenia jest wykształcenie, wykonywany zawód czy też kwalifikacje tej osoby. Pomiędzy mocodawcą a pełnomocnikiem nie muszą również zachodzić powiązania rodzinne, czy też prawne (np. pozostawanie w stosunku pracy, pokrewieństwa itp.)”⁶². Tym samym pełnomocnik do spraw doręczeń nie musi mieć żadnych fachowych kwalifikacji ani doświadczenia zawodowego. Innymi słowy, nie musi to być osoba mająca określone uprawnienia zawodowe, na przykład doradca podatkowy, adwokat, czy też radca prawny⁶³.

W wypadku ewentualnych zaniedbań, uchybień, itp., których dopuścił się pełnomocnik do spraw doręczeń, okoliczność ta nie może być skutecznie powoływana przez stronę w toku postępowania podatkowego⁶⁴. Na poparcie tego poglądu przywołać można chociażby postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 stycznia 2013

konkretnego postępowania podatkowego albo kontroli podatkowej” – wyrok NSA z 24 lutego 2011 r., I FSK 111/10, „LexisNexis” nr 2561115.

⁵⁶ K. Startek, *Pełnomocnictwo w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2008/5, s. 29.

⁵⁷ W przypadku pozostałych pełnomocników odpis taki może być uwierzytelniony urzędowo lub poświadczony notarialnie – szerzej: *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*.

⁵⁸ P. Karwat, *Jak uniknąć nieporozumień z organami podatkowymi przy ustanawianiu i odwoływaniu pełnomocnictwa?*, „Prawo i Podatki” 2006/4, s. 22; stanowisko przeciwne reprezentuje A. Mariański, *Funkcje, zadania i obowiązki pełnomocnika*, „Prawo i Podatki” 2008/8, s. 28–29.

⁵⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *op. cit.*, s. 91.

⁶⁰ A. Sędkowska, K. Stelmaszczyk, *Reprezentacja strony w postępowaniu podatkowym na tle orzecznictwa*, „Finanse Komunalne” 2006/11, s. 64.

⁶¹ F. Świtłała, *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z dnia 18 kwietnia 2005 r.*, VI SA/Wa 1245/04, „Przegląd Podatkowy” 2005/9, s. 47; B. Adamiak, J. Borkowski, *op. cit.*, s. 142.

⁶² J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*,

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *op. cit.*, s. 91; por. wyrok Sądu Apelacyjnego (dalej SA) w Warszawie z 8 lipca 2005 r., VI ACa 222/05, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2007/3, poz. 9.

r., w którym sąd zauważa, iż „powierzenie dokonywania określonych czynności w sprawie innym osobom – nie powoduje, że osoba, na której ciąży obowiązek dokonania konkretnej czynności w określonym terminie «pozbywa się» w ten sposób odpowiedzialności za należyte wypełnienie tego obowiązku. W przeciwnym wypadku, «opłacalne» byłoby przekazanie dokonania danej czynności osobie trzeciej, gdyż niezależnie od tego, czy osoba ta prawidłowo by się z zadania wywiązała (i z jakich względów ewentualnie by tego nie zrobiła) na stronę postępowania «przeszłyby» jedynie pozytywne rezultaty działań takiej osoby, a w przypadku niewywiązania się (nieprawidłowego wywiązania się) przez tę osobę z powierzonego jej zadania stronie nie można byłoby przypisać winy nawet wtedy, gdyby niedokonanie czynności było rezultatem rażących zaniedbań takiej osoby»⁶⁵.

Na zakończenie warto odnotować, że na aprobatę zasługuje pogląd wyrażony w literaturze przedmiotu, że „okoliczność, że strona jest reprezentowana przez pełnomocnika będącego adwokatem [radcą prawnym, doradcą podatkowym – przyp. Autora], sama przez się nie zwalnia organu podatkowego z obowiązku prowadzenia postępowania podatkowego w sposób zgodny z zasadami prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych oraz prawdy materialnej»⁶⁶.

6. FIKCJA PRAWNA SKUTECZNEGO DORĘCZENIA PISM PODATKOWYCH W ŚWIELE ART. 147 § 4 O.P.

Ustanowienie pełnomocnika do spraw doręczeń należy oznajmić organowi podatkowemu właściwemu w sprawie. Trzeba jednocześnie zwrócić uwagę, że konsekwencją takiej regulacji jest wyłączenie stosowania art. 170 § 1 O.p. – zgodnie z nim jeżeli organ podatkowy, do którego podanie wniesiono, jest niewłaściwy w sprawie, powinien niezwłocznie przekazać je organowi właściwemu, zawiadamiając o tym wnoszącego podanie⁶⁷.

Niewykonanie przez stronę postępowania podatkowego obowiązków określonych w art. 147 § 1–3 O.p. pozwala organowi podatkowemu przyjąć fikcję prawną doręczenia pism kierowanych do strony na jej adres w kraju⁶⁸. Analogicznie wypowiada się w tej kwestii Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, stwierdzając, że „zgodnie z art. 147 § 1, 3 i 4 O.p. w razie wyjazdu za granicę na okres co najmniej 2 miesięcy, strona obowiązana jest do ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń, który to fakt należy zgłosić organowi podatkowemu właściwemu w sprawie, zaś niedopełnienie powyższych obowiązków skutkuje przyjęciem fikcji doręczenia pism pod dotychczasowym adresem. Przy czym negatywne skutki niezastosowania się do wskazań wynikających z art. 147 O.p. mogą obciążać podatnika tylko w sytuacji, gdy o powyższych skutkach zostanie przez organ pouczone»⁶⁹. Innymi słowy – „regulacja z art. 147 par. 4 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej oznacza, że ustawodawca, używając zwrotu «uważa się za doręczone» świadomie zakłada, że doręczenie faktycznie nieskuteczne powoduje skutki prawne, w tym dotyczące biegu terminów czynności procesowych i wnoszenia środków zaskarżenia.

⁶⁵ Postanowienie NSA z 18 stycznia 2013 r., II FSK 2971/12, „CBOSA”.

⁶⁶ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego 2009*, „Lex/el”.

⁶⁷ Tak *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*.

⁶⁸ Wyrok NSA z 17 lutego 2012 r., II FSK 1546/10, „Lex” nr 1137518.

⁶⁹ Wyrok WSA w Krakowie z 3 grudnia 2010 r., I SA/Kr 1605/09, „Lex” nr 653688.

Jest to swoista sankcja dodana do obowiązków ustanowionych w art. 147 par. 1 i 2 Ordynacji podatkowej⁷⁰.

W razie zaniedbania obowiązku z art. 147 § 3 O.p. pismo uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem⁷¹, a organ podatkowy pozostawia pismo w aktach sprawy. Oznacza to, że skutkiem prawnym braku dopełnienia obowiązku zawiadomienia organu administracji publicznej o zmianie adresu będzie przyjęcie fikcji prawnej skutecznego dokonania doręczenia, w przypadku gdy organ podjął próbę dokonania doręczenia pod nieaktualny adres⁷². Tym samym znajdująca się na jednym z przesłanych dokumentów pieczęć kancelarii adwokackiej z nowym adresem kancelarii nie może zostać uznana za prawidłowe poinformowanie organu administracji o zmianie adresu do korespondencji⁷³. Pamiętać przecież należy, że jeżeli strona postępowania podatkowego ustanowiła w sprawie pełnomocnika do spraw doręczeń, który następnie wskazał adres jego kancelarii jako właściwy do doręczeń, organ podatkowy nie ma innej możliwości, jak tylko tam właśnie wysyłać wszelkie pisma⁷⁴. Innymi słowy, zaniechania pełnomocnika do spraw doręczeń w zakresie zorganizowania prawidłowego odbioru kierowanej do niego korespondencji, w czasie gdy nie przebywał on w miejscu, w którym stanowiło jedyny znany organowi podatkowemu adres do korespondencji, należy uznać za brak staranności w prowadzeniu cudzych spraw⁷⁵.

Pismo niedoręczone pełnomocnikowi do spraw doręczeń z powodu błędu listonosza nie można uznać za doręczone prawidłowo na podstawie art. 147 O.p.⁷⁶. Innymi słowy, nie można twierdzić, że decyzja podatkowa weszła do obrotu prawnego, jeżeli nie została prawidłowo doręczona osobie uprawnionej, o której mowa 147 O.p., a uchybienie to nie zostało konwalidowane⁷⁷.

Konsekwencją zastosowania instytucji pełnomocnika do spraw doręczeń jest uznanie, że doręczenie pisma takiemu pełnomocnikowi wywołuje skutki odpowiadające doręczeniu dokonанemu do rąk samej strony postępowania podatkowego. Stosując więc rozumowanie *per analogiam*, przyjąć należy, że pismo doręczone do rąk pełnomocnika do odbioru korespondencji ustanowionego przez pełnomocnika podatnika, wywoływać będzie bezpośrednie skutki doręczenia pisma bezpośrednio ustanowionemu w sprawie pełnomocnikowi strony postępowania⁷⁸. Jeżeli natomiast podatnik wypowiedział pełnomocnictwo do spraw doręczeń, zaś w trakcie jego trwania zmienił adres, jego obowiązkiem jest zawiadomienie organu podatkowego o dokonanej zmianie adresu, licząc od chwili wygaśnięcia pełnomocnictwa, pamiętając o konsekwencjach określonych w art. 147 § 4 O.p.⁷⁹.

Organ podatkowy po ustaleniu, że nie został w sprawie podatkowej ustanowiony pełnomocnik do spraw doręczeń, nie ma obowiązku podejmowania innych działań

⁷⁰ Wyrok NSA z 10 listopada 2004 r., FSK 614/04, „CBOSA”.

⁷¹ Wyrok WSA w Warszawie z 10 września 2008 r., VIII SA/Wa 149/08, „Lex” nr 518878.

⁷² Por. postanowienie NSA z 22 stycznia 2008 r., I OSK 1916/07, „Legalis” nr 150488.

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ Wyrok WSA w Lublinie z 8 stycznia 2014 r., I SA/Lu 1045/13, „CBOSA”.

⁷⁵ Por. wyrok WSA w Gdańsku z 6 listopada 2013 r., I SA/Gd 1143/13, „CBOSA”.

⁷⁶ Wyrok WSA w Warszawie z 25 listopada 2005 r., III SA/Wa 2624/05, „Legalis” nr 95860.

⁷⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 15 września 2010 r., VIII SA/Wa 180/10, „Lex” nr 760213.

⁷⁸ Wyrok NSA z 8 października 2010 r., II FSK 944/09, „Lex” nr 745973.

⁷⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *op. cit.*, s. 130.

zmierzających do doręczenia decyzji podatkowej – w szczególności na podstawie przepisu art. 150 O.p.⁸⁰. Natomiast „w sytuacji, gdy strona ma siedzibę za granicą, organ podatkowy nie powinien doręczać jej pism bezpośrednio na zagraniczny adres, lecz powinien poinformować stronę o obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń. Informacja taka powinna być sporządzona również w języku zrozumiałym dla strony”⁸¹. Podzielając w pełni ten pogląd, należy jednak podkreślić, że zarówno w piśmiennictwie, jak i orzecznictwie zaznacza się, że przy doręczaniu korespondencji podmiotom mającym miejsce zamieszkania za granicą „organ podatkowy powinien stosować odpowiednio Konwencję o wzajemnej pomocy administracyjnej zawartej w sprawach podatkowych i skorzystać z pomocy zagranicznego organu. [...] Wniosek taki wypływa z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP, który daje prymat umowie międzynarodowej ratyfikowanej za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie nad ustawą krajową. Konwencja o wzajemnej pomocy stanowi natomiast podstawę doręczania korespondencji za granicą. Konsekwencją zasady prymatu umowy międzynarodowej ratyfikowanej za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie nad ustawą krajową jest także stwierdzenie, że w zakresie doręczania korespondencji za granicę organ prowadzący postępowanie nie jest związany postanowieniami art. 147 Ordynacji podatkowej”⁸².

7. PODSUMOWANIE

Instytucja pełnomocnika do spraw doręczeń nie ma odpowiednika w postępowaniu administracyjnym. Jak trafnie zauważył Borkowski⁸³, przepis art. 147 O.p. w znacznej części nawiązuje do uregulowań art. 156 ustawy z 15 marca 1934 r. Ordynacji podatkowej⁸⁴ oraz do art. 53 dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym⁸⁵.

Artykuł 147 O.p. obliuguje wyłącznie stronę postępowania podatkowego, którą w tym wypadku może być jedynie osoba fizyczna, do obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń w razie wyjazdu za granicę na okres co najmniej 2 miesięcy. *A contrario* ten obowiązek nie rozciąga się na innych uczestników postępowania.

Żaden z przepisów ustawy Ordynacja podatkowa nie przewiduje doręczania pism za granicę – z wyjątkiem przewidzianym w art. 154a O.p. Zatem wyznaczenie przez podatnika pełnomocnika do spraw doręczeń na terenie innego państwa, na przykład Rosji, nie wywoła żadnych skutków podatkowopravných⁸⁶.

In plus należy ocenić nowelizację art. 147 O.p., w której wyniku został skrócony pierwotny okres dotyczący ustanowienia pełnomocnika do doręczeń w wypadku wyjazdu strony za granicę z 6 miesięcy – do 2 miesięcy. Wpływa to pozytywnie na ekonomikę procesową, jak również realizację zasad ogólnych procedury podatkowej. Również według doktryny termin 2 miesięcy jest bardziej skorelowany z terminami załatwienia

⁸⁰ Wyrok NSA z 10 listopada 2004 r., FSK 614/04, „Lex” nr 147741.

⁸¹ Wyrok WSA w Warszawie z 2 listopada 2006 r., III SA/Wa 2824/06, „Lex” nr 254973.

⁸² Wyrok NSA z 14 stycznia 2010 r., I FSK 1839/08, Lex nr 593732, w którym sąd powołuje się na monografię D. Mączyńskiego, *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 435–442; analogicznie: P. Pietrasz, *op. cit.*,

⁸³ J. Borkowski, *op. cit.*, s. 639.

⁸⁴ Tekst jedn.: DzU 1936 nr 14, poz. 134, ze zm.

⁸⁵ Tekst jedn.: DzU 1963 nr 11, poz. 60, ze zm.

⁸⁶ Wyrok WSA w Olsztynie z 23 grudnia 2009 r., I SA/Ol 564/09, „Legalis” nr 240571

sprawy, o których mowa w art. 139 § 1 O.p., a także z zasadą ogólną szybkości i prostoty postępowania (art. 125 § 1 O.p.)⁸⁷.

Instytucja pełnomocnika do spraw doręczeń służy między innymi wypełnieniu zasady szybkości i prostoty postępowania podatkowego. W przeciwnym razie w wypadku braku analizowanej instytucji można by dojść do wniosku, że w praktyce doszłoby do sytuacji, w której zaistniałaby niemożność prowadzenia jakiegokolwiek postępowania podatkowego w stosunku na przykład do podatników, którzy prowadzą działalność gospodarczą związaną z częstymi wyjazdami za granicę⁸⁸. Jednakże biorąc pod uwagę trwające prace nad nowelizacją ustawy Ordynacja podatkowa, w tym planowanymi regulacjami dotyczącymi wprowadzenia pełnomocnictwa ogólnego⁸⁹ – powstaje pytanie, czy instytucja pełnomocnika do spraw doręczeń – jeśli chodzi o osoby fizyczne będące rezydentami – zachowa jeszcze rację bytu? Wydaje się, że może być ona skutecznie „wchłonięta” przez pełnomocnictwo ogólne. Jednakże przy założeniu, że strona nie ustanowi pełnomocnika ogólnego, pełnomocnictwo do spraw doręczeń nadal będzie potrzebne, gdyż w oczywisty sposób usprawnia przebieg postępowania podatkowego prowadzonego wobec osób fizycznych przebywających czasowo za granicą.

LITERATURA

Akty prawne

- [1] Ustawa z 15 marca 1934 r. Ordynacji podatkowej; tekst jednolity: DzU 1936 nr 14, poz. 134, ze zm.
- [2] Dekret z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym; tekst jednolity: DzU 1963 nr 11, poz. 60, ze zm.
- [3] Ustawa z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego; tekst jednolity: DzU 2013, poz. 267, ze zm.
- [4] Ustawa z 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa; tekst jednolity: DzU 2012, poz. 749, ze zm.

Publikacje

- [1] Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2008*, Unimex, Wrocław 2008.
- [2] Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, LexisNexis, Warszawa 2009.
- [3] Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2013.
- [4] Brolik J., Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013*, „Lex/el”.
- [5] Brzezicki T., Fisz I., *Konvalidacja braku umocowania pełnomocnika w postępowaniu administracyjnym i podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013/3.

⁸⁷ B. Dauter, *op. cit.*, s. 714.

⁸⁸ Por. wyrok NSA z 10 kwietnia 2013 r., I FSK 538/12, „CBOSA”.

⁸⁹ Projekt..., www.mf.gov.pl.

- [6] Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. II, TNOiK, Toruń 2007.
- [7] Karwat P., *Jak uniknąć nieporozumień z organami podatkowymi przy ustanawianiu i odwoływaniu pełnomocnictwa?*, „Prawo i Podatki” 2006/4.
- [8] Kowalski R., *Pełnomocnictwo w postępowaniu podatkowym*, „Vademecum Doradcy Podatkowego/el”.
- [9] Łaszczyca G., Matan A., *Doręczenie w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, Zakamycze, Kraków 1998.
- [10] Mariański A., *Funkcje, zadania i obowiązki pełnomocnika*, „Prawo i Podatki” 2008/8.
- [11] Mariański A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego 2009*, „Lex/el”.
- [12] Mączyński D., *Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych*, LexisNexis, Warszawa 2009.
- [13] *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, red. H. Dzwonkowski, „Legalis/el”.
- [14] Olesińska A., *Doręczenia pism w postępowaniu podatkowym – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011/4.
- [15] *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, Difin, Warszawa 2013.
- [16] Sędkowska A., Stelmaszczyk K., *Reprezentacja strony w postępowaniu podatkowym na tle orzecznictwa*, „Finanse Komunalne” 2006/11.
- [17] Siemieniako J., Charkiewicz M., *Pełnomocnik w Ordynacji podatkowej – wybrane problemy*, „Monitor Podatkowy” 2007/7.
- [18] Startek K., *Pełnomocnictwo w prawie podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2008/5.
- [19] Świata F., *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z dnia 18 kwietnia 2005 r., VI SA/Wa 1245/04*, „Przegląd Podatkowy” 2005/9.
- [20] Szubiakowski M., *Pełnomocnicy w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2002/1.
- [21] Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz*, TNOiK, Toruń 1998.

Wyroki Sądów Powszechnych

- [1] Wyrok SA w Warszawie z 8 lipca 2005 r., VI ACa 222/05, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2007/3.

Postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego

- [1] Postanowienie NSA z 22 stycznia 2008 r., I OSK 1916/07, „Legalis” nr 150488.
- [2] Postanowienie NSA z 18 stycznia 2013 r., II FSK 2971/12, „CBOSA”.

Wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego

- [1] Wyrok NSA z 10 listopada 2004 r., FSK 614/04, „Lex” nr 147741.
- [2] Wyrok NSA z 14 stycznia 2010 r., I FSK 1839/08, „Lex” nr 593732.
- [3] Wyrok NSA z 8 października 2010 r., II FSK 944/09, „Lex” nr 745973.
- [4] Wyrok NSA z 24 lutego 2011 r., I FSK 111/10, „LexisNexis” nr 2561115.
- [5] Wyrok NSA z 17 lutego 2012 r., II FSK 1546/10, „CBOSA”.

- [6] Wyrok NSA z 18 kwietnia 2012 r., I FSK 934/11, „Lex” nr 1168167.
- [7] Wyrok NSA z 7 września 2012 r., II FSK 175/11, „Lex” nr 1218362.
- [8] Wyrok NSA z 18 października 2012 r., I FSK 2179/11, „Lex” nr 1233075.
- [9] Wyrok NSA z 10 kwietnia 2013 r., I FSK 538/12, „Lex” nr I FSK 538/12.
- [10] Wyrok NSA z 8 maja 2013 r., I FSK 958/12, „Legalis” nr 762923.
- [11] Wyrok NSA z 28 maja 2013 r., I FSK 867/12, „Lex” nr 1363484.

Wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

- [1] Wyrok WSA w Warszawie z 20 lipca 2005 r., III SA/Wa 1135, [w:] *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, red. B. Dauter, LexisNexis, Warszawa 2007.
- [2] Wyrok WSA w Warszawie z 25 listopada 2005 r., III SA/Wa 2624/05, „Legalis” nr 95860.
- [3] Wyrok WSA w Warszawie z 2 listopada 2006 r., III SA/Wa 2824/06, „Lex” nr 254973.
- [4] Wyrok WSA w Białymstoku z 10 stycznia 2007 r., I SA/Bk 432/06, „CBOSA”.
- [5] Wyrok WSA w Warszawie z 10 września 2008 r., VIII SA/Wa 149/08, „Lex” nr 518878.
- [6] Wyrok WSA w Rzeszowie z 17 lutego 2009 r., I SA/Rz 702/08, „Lex” nr 489743.
- [7] Wyrok WSA we Wrocławiu z 8 lipca 2009 r., III SAB/Wr 15/09, „Legalis” nr 180018.
- [8] Wyrok WSA w Gdańsku z 22 września 2009 r., I SA/Gd 523/09, „Legalis” nr 217519.
- [9] Wyrok WSA w Olsztynie z 23 grudnia 2009 r., I SA/Ol 564/09, „Legalis” nr 240571.
- [10] Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 28 kwietnia 2010 r., II SA/Go 196/10, „Legalis” nr 250596.
- [11] Wyrok WSA w Warszawie z 15 września 2010 r., VIII SA/Wa 180/10, „Lex” nr 760213.
- [12] Wyrok WSA w Rzeszowie z 25 listopada 2010 r., I SA/Rz 672/10, „Legalis” nr 456959.
- [13] Wyrok WSA w Krakowie z 3 grudnia 2010 r., I SA/Kr 1605/09, „Lex” nr 653688.
- [14] Wyrok WSA w Lublinie z 8 marca 2011 r., II SA/Lu 874/10, „CBOSA”.
- [15] Wyrok WSA w Łodzi z 7 lipca 2011 r., I SA/Łd 554/11, „Legalis” nr 388029.
- [16] Wyrok WSA w Lublinie z 12 października 2011 r., I SA/Lu 350/11, „Lex” nr 1117247.
- [17] Wyrok WSA we Wrocławiu z 20 grudnia 2011 r., I SA/Wr 1376/11, „Legalis” nr 425194.
- [18] Wyrok WSA w Warszawie z 7 lutego 2013 r., III SA/Wa 2166/12, „Legalis” nr 772416.
- [19] Wyrok WSA w Krakowie z 8 października 2013 r., I SA/Kr 1120/13, „CBOSA”.
- [20] Wyrok WSA w Gdańsku z 6 listopada 2013 r., I SA/Gd 1143/13, „CBOSA”.
- [21] Wyrok WSA w Olsztynie z 21 listopada 2013 r., I SA/Ol 656/13, „CBOSA”.
- [22] Wyrok WSA w Lublinie z 8 stycznia 2014 r., I SA/Lu 1045/13, „CBOSA”.

Inne

- [1] Pismo Izby Skarbowej w Poznaniu z 16 marca 2010 r., ILPB3/423-2/10-4/EK.
- [2] *Projekt założeń do nowelizacji Ordynacji podatkowej*, www.mf.gov.pl.

PROCESS AGENT IN A TAX PROCEDURE

The paper is devoted to issues related to the obligation to appoint an agent for service of process. The author has shown that the obligation to appoint an agent for service of process lies with the party of the tax procedure and applies only to taxpayers who are natural persons. Therefore, it does not apply to other entities, such as legal persons or organizational units without legal personality.

The findings in the paper demonstrate that according to Art. 147 § 1 of the Tax Ordinance in the event of going abroad for a period of at least two months, the party is obliged to appoint a process agent. In other words – it concerns every trip abroad, both one that will result in change of address within the meaning of Art. 146 of the Tax Ordinance, and one that will not bring about such a change, as the actual duration of the stay abroad is important, i.e. a two-month period of continuous residence.

The paper also stated that in case of any negligence, misconduct, etc., committed by the service agent, that fact cannot be effectively invoked by the principal (party) in the course of a tax procedure. In addition, the fact of appointing an agent for service of process must be declared at the tax authority competent in the case. Otherwise, a pleading shall be deemed to have been served under the current address and the tax authority leaves the pleading in the case files. This means that a legal consequence of failing to fulfil the obligation to inform the public authority of change of address will be acceptance of legal fiction of succeeding to serve effectively where the authority has attempted to serve to an invalid address. In other words, when going abroad for a period of at least two months, the party (natural person) is obliged to appoint a service agent, and this fact must be reported to the tax authority competent in the case since failure to fulfil said obligations will result in the acceptance of fiction of service of all pleadings to the current address.

Keywords: agent, tax payer, tax procedure, service, legal fiction.

DOI:10.7862/rz.2014.hss.25

Przesłano do redakcji: maj 2014

Przyjęto do druku: lipiec 2014