

Ireneusz Nowak* 

Joanna Mikołajczyk** 

KURATOR OSOBY FIZYCZNEJ W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM W ŚWIETLE ART. 138 § 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Streszczenie. Artykuł podejmuje tematykę uregulowania prawnego z art. 138 § 1 o.p., w myśl którego organ podatkowy zobligowany jest do wystąpienia do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnych lub osoby nieobecnej. Autorzy podkreślają, że przepis art. 138 § 1 o.p. gwarantuje osobie fizycznej niezdolnej do czynności prawnych lub nieobecnej, iż poprzez wyznaczenie kuratora wszczęcie i prowadzenie postępowania podatkowego odbywać się będzie przy zapewnieniu jej należytej reprezentacji w każdym jego stadium.

Słowa kluczowe: kurator, osoba nieobecna, osoba niezdolna do czynności prawnych, organ podatkowy, przedstawiciel, zastępca procesowy

* Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: inowak@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0002-7997-6887>

** Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Postępowania Administracyjnego i Sądowej Kontroli Administracji, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: jmikolajczyk@wpia.uni.lodz.pl, <https://orcid.org/0000-0003-4945-0574>

1. WPROWADZENIE

Zasadniczym celem badawczym publikacji jest ustalenie i jednoczesna ocena *ratio legis* instytucji z art. 138 § 1 Ordynacji podatkowej¹ w kontekście zapewnienia przez organy podatkowe osobie fizycznej² niezdolnej do czynności prawnych lub nieobecnej zastępcy procesowego w osobie kuratora³, który będzie „realizował” należne jej uprawnienia procesowe. Do wieloaspektowej, choć niepełnej, analizy uregulowania prawnego z art. 138 § 1 o.p. wykorzystano m.in. wypracowany przez judykaturę i doktrynę dorobek w tym zakresie. W artykule pominięto zagadnienia związane z udziałem osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.

Podjęte w opracowaniu rozważania uzasadniają postawienie tezy, że art. 138 § 1 o.p. normuje autonomiczne instytucje procesowe, tj. wyznaczenie kuratora dla osoby fizycznej niezdolnej do czynności prawnych oraz wyznaczenie kuratora dla nieobecnej osoby fizycznej, będące realizacją podstawowych zasad postępowania podatkowego, a w szczególności prawa do należytej reprezentacji⁴.

2. ORGAN PODATKOWY JAKO „GOSPODARZ” PROWADZONEGO POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO A PRAWO PODATNIKA DO CZYNNEGO UDZIAŁU I NALEŻYTEJ REPREZENTACJI

Postępowanie podatkowe jako regulowany przez prawo procesowe uporządkowany ciąg czynności proceduralnych co do zasady zmierza, poprzez wydanie i doręczenie indywidualnych aktów podatkowych⁵, do

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), dalej: o.p.

² Ilekroć w publikacji jest mowa o podatniku, stronie, biernym podmiocie stosunku podatkowoprawnego – należy przez to rozumieć osobę fizyczną.

³ Ilekroć w opracowaniu jest mowa o zastępcy procesowym, przedstawicielu, reprezentancie – należy przez to rozumieć kuratora.

⁴ Por. A. Matan, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2010; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 14 lipca 2020 r., sygn. II FSK 914/20, CBOSA; wyrok NSA z dnia 22 października 2019 r., sygn. I OSK 968/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 7 marca 2018 r., sygn. I OSK 2807/17, CBOSA.

⁵ Zob. P. Borszowski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe z kazuami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018, s. 147.

„ureczywistnienia” uprawnień lub obowiązków (nakładanych przez materialne prawo podatkowe) konkretnie oznaczonego podatnika w jego indywidualnej sprawie⁶. Nie sposób w tym miejscu nie dostrzec, że „specyfika” procedury podatkowej wiąże się z brakiem równowagi pozycji stron stosunku podatkowoprawnego⁷, w którym organ podatkowy występuje jako podmiot dominujący, i z tego też powodu spoczywa na nim szczególna powinność czuwania nad zabezpieczeniem praw procesowych strony⁸. W tym celu czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego jako „gospodarz” prowadzonego szczególnego postępowania administracyjnego, dążąc do wydania władczego rozstrzygnięcia podatkowego, *ex lege* zobligowany jest do zapewnienia stronie czynnego udziału na każdym etapie tej procedury⁹. Innymi słowy, stosunek podatkowoprawny oparty na nierównorzędności jego podmiotów i ingerencyjności prawa podatkowego wymaga ochrony podatnika jako podmiotu słabszego z prawem do rzetelnej i sprawiedliwej procedury podatkowej¹⁰, m.in. poprzez prawidłową realizację zasady ogólnej czynnego udziału strony¹¹. W przeciwnym razie strona procesu podatkowego, wskutek nadrzędności i władztwa (*imperium*) organu administracji podatkowej, występującego jednocześnie jako reprezentant wierzyciela podatkowego i organ rozstrzygający¹², stałaby się „przedmiotem”, a nie podmiotem toczącej się procedury podatkowej¹³.

⁶ Szerzej B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zyczajemu dr. hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2004, s. 56–57; M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 329 i n.; I. Nowak, *Zasada jawności w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym na tle inkwizycyjnego stosunku podatkowoprawnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7, s. 25–31.

⁷ A. Nita, *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, „Państwo i Prawo” 2013, z. 12, s. 37–38.

⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gdańsku z dnia 6 maja 2021 r., sygn. I SA/Gd 228/21, CBOSA.

⁹ Por. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2020 r., sygn. II OSK 2026/19, CBOSA.

¹⁰ Por. A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, LEX/el. 2015.

¹¹ I. Nowak, *Zasada jawności...*, s. 25 i n.

¹² I. Nowak, *Samokontrola decyzji podatkowych przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 3, s. 21–26.

¹³ Por. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Zagadnienia ogólne*, [w:] *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2017, s. 24.

W postępowaniu podatkowym osoba fizyczna nie zawsze działa samodzielnie, ponieważ czasami w jej imieniu występuje zastępca procesowy, który dokonuje czynności prawnych ze skutkami bezpośrednio dla reprezentowanego¹⁴. Źródłem reprezentacji strony w postępowaniu podatkowym może być zarówno ustawa, jak i umowa (oświadczenie reprezentowanego)¹⁵. W pierwszym przypadku kreowane jest przedstawicielstwo ustawowe, które wchodzi w rachubę, gdy strona nie ma zdolności proceduralnej, w drugim natomiast – pełnomocnictwo¹⁶, którego może udzielić podmiot taką zdolność posiadający¹⁷.

3. ORGAN PODATKOWY A INSTYTUCJA KURATORA

Zgodnie z art. 138 § 1 o.p. organ podatkowy występuje do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnych lub osoby nieobecnej, jeżeli kurator nie został już wyznaczony. Odnotować w tym miejscu należy, że zdolność prawna to zdolność do bycia podmiotem praw i obowiązków¹⁸, która w świetle art. 8 § 1 Kodeksu cywilnego¹⁹ przysługuje każdemu człowiekowi od chwili urodzenia. Natomiast zdolność do czynności prawnych to zdolność do nabywania praw i obowiązków przez własne działania lub zaniechania²⁰.

¹⁴ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 731 i n.; A. Matan, *Zastępstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Katowice 2001, s. 25–32.

¹⁵ A. Matan, *Zastępstwo procesowe...*, s. 25–32; I. Nowak, *Doręczanie pism profesjonalnym pełnomocnikom w postępowaniu podatkowym*, „Kazus Podatkowy” 2019, nr 4, s. 57–59; I. Nowak, A. Krajewska, *Doradca podatkowy jako profesjonalny pełnomocnik w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, [w:] *Role uczestników postępowań sądowych – wczoraj, dziś i jutro*, t. 2, red. D. Gil, E. Kruk, Lublin 2015, s. 261–284.

¹⁶ I. Nowak, B. Rutkowski, *Pełnomocnictwo w świetle Ordynacji podatkowej – stan obecny a planowane zmiany*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014/el., s. 186, i zawarta tam literatura.

¹⁷ *Ibidem*; I. Nowak, *Skutki pominięcia pełnomocnika w sprawie podatkowej*, [w:] *Przemiany prawa publicznego i prywatnego na początku XXI wieku*, red. R. Frey, Kielce 2012, s. 199–216.

¹⁸ M. Wojewoda, *Elementy prawa cywilnego i handlowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, t. 1, red. M. Sęk, Łódź 2014, s. 283.

¹⁹ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.), dalej: k.c.

²⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 stycznia 2020 r., sygn. I SA/Kr 1165/19, CBOSA.

Zgodnie z art. 135 o.p. zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej²¹. Oznacza to regułę, zgodnie z którą zdolność prawną oraz zdolność do czynności prawnych ocenia się w pierwszej kolejności według przepisów prawa podatkowego, jako wyraz autonomii²² tej odrębnej gałęzi prawa²³. Tym samym „przepis art. 135 w obecnym brzmieniu daje podstawy do przystosowania cywilistycznych pojęć zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych do potrzeb postępowania podatkowego przez uwzględnienie wyjątków, ale tylko przewidzianych w przepisach prawa podatkowego”²⁴. Według H. Dzwonkowskiego jest to właściwa tendencja ze strony ustawodawcy, ponieważ zmierza ona do „zerwania z «przymierzaniem» do prawa podatkowego kategorii prawa cywilnego”²⁵.

Znaczenie zwrotu „zdolność do czynności prawnych”, którym posługuje się art. 135 o.p., odbiega od analogicznego terminu występującego na gruncie prawa cywilnego. „Wydaje się, że ze względu na usytuowanie przepisu w rozdziale regulującym zagadnienie strony w postępowaniu

²¹ W świetle powyższych rozważań uzasadnione jest, iż „z odniesienia do sprawy podatkowej oceny zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych według przepisów prawa cywilnego wynika wniosek, że zasada ustanowiona w art. 135 o.p. znajduje zastosowanie”, m.in. do osób fizycznych, których dotyczy przepis art. 138 § 1 o.p. (J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 850).

²² W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesor Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999, s. 397; M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2, s. 40; I. Nowak, *Prawo podatkowe jako prawo publiczne w świetle jego odrębności jako gałęzi prawa – wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo – społeczeństwo – jednostka. Człowiek – najlepsza inwestycja*, red. P. Ruczkowski, Kielce 2010, s. 83–92.

²³ B. Brzeziński jako pierwszy z przedstawicieli doktryny wskazał na odrębności prawa podatkowego jako gałęzi: B. Brzeziński, *Recenzja pracy M. Kostowa: Finansowi-prawni odnoszenia, Sofia 1979*, „Państwo i Prawo” 1987, nr 7, s. 136; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 165; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 października 2008 r., sygn. I SA/Wr 470/08, CBOŚA; odmiennie A. Kabat, *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.

²⁴ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 135 o.p.*, s. 849.

²⁵ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2014.

podatkowym uzasadnione jest przyjęcie, iż jest to synonim zdolności procesowej w postępowaniu podatkowym, czyli zdolności do działania w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym²⁶. Warto też zaznaczyć, że zdolność prawną na gruncie prawa podatkowego ma wyłącznie podmiot objęty normatywnym obowiązkiem podatkowym *sensu largo*, który wcale nie musi posiadać wszelkich innych cech „zdolności”²⁷ na gruncie pozostałych gałęzi prawa²⁸. To normodawca w ustawie podatkowej określa, kto jest podatnikiem, i nie musi przy tym uwzględniać faktu, czy dany podmiot wyposażony jest w podmiotowość prawną na gruncie innej gałęzi prawa²⁹. Ponadto modyfikacje zdolności procesowej z art. 135 o.p. mogą wprowadzać „przepisy poszczególnych ustaw podatkowych. Przy czym jeśli przepisy prawa podatkowego przyznają zdolność procesową innym podmiotom niż osoby prawa cywilnego lub też wprowadzają modyfikacje dotyczące możliwości nabywania własnym działaniem praw i obowiązków podatkowych, to – według art. 135 o.p. – zdolność procesową należy oceniać zgodnie z tymi ostatnimi przepisami”³⁰.

Ratio legis przepisu art. 138 § 1 o.p. jest wprawdzie ochrona praw podatnika w procedurze podatkowej³¹, ale odnosi się ona wyłącznie do sytuacji, w której osoba fizyczna nie ma zdolności do czynności prawnych lub jest nieobecna³². Innymi słowy, celem art. 138 § 1 o.p. jest zabezpieczenie gwarancji proceduralnych strony w postępowaniu podatkowym poprzez wyznaczenie organowi podatkowemu obowiązków w sytuacji, gdy bierny podmiot stosunku podatkowoprawnego z różnych powodów nie może prawidłowo prowadzić swoich spraw, tj. gdy zachodzi konieczność ustanowienia kuratora dla osoby fizycznej niezdolnej do czynności prawnych

²⁶ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, s. 725–726; por. A. Rosenkranz, *Ordynacja podatkowa. Opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937, s. 93.

²⁷ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2003; idem, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe (analiza instytucji)*, „Państwo i Prawo” 1999, z. 2.

²⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 sierpnia 2013 r., sygn. III SA/Wa 334/13, CBOSA.

²⁹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 135 o.p.*

³⁰ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007, s. 84.

³¹ A. Mariański, D. Strzelec, *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*, LEX/el. 2012; uchwała Sądu Najwyższego (SN) z dnia 9 lutego 1989 r., sygn. III CZP 117/88, LEX/el.

³² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 maja 2005 r., sygn. III SA/Wa 2228/04, CBOSA.

lub osoby nieobecnej³³. Bez wątplenia art. 138 § 1 o.p. obliguje organ podatkowy do zapewniania stronie należytej reprezentacji w procesie podatkowym³⁴ w osobie tzw. zastępcy procesowego³⁵ w sytuacji nieobecności lub niezdolności do czynności prawnych, poprzez wystąpienie do sądu z wnioskiem o ustanowienie kuratora³⁶.

Regulacja prawna z art. 138 § 1 o.p. może mieć zastosowanie zarówno przed formalnym wszczęciem postępowania podatkowego (z urzędu)³⁷ lub w trakcie toczącej się procedury podatkowej³⁸. Również zdaniem orzecznictwa, skoro art. 138 § 1 o.p. znajduje się w rozdziale III Ordynacji podatkowej zatytułowanym „Strona”, to należy przyjąć, że przepis ten obejmuje także sytuację, gdy organ podatkowy zamierza doręczyć osobie fizycznej postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego lub postępowań quasi-podatkowych, np. kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej³⁹. Inaczej mówiąc, wydaje się, że ze względu na usytuowanie przepisu art. 138 § 1 o.p. w rozdziale regulującym zagadnienie strony w szczególnym postępowaniu administracyjnym uzasadnione jest przyjęcie twierdzenia, zgodnie z którym przepis ten odnosi się nie tylko do strony procesu podatkowego, ale i potencjalnych stron (osób fizycznych), w stosunku do których czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego zamierza dopiero podjąć określone czynności w celu wszczęcia procedury podatkowej, ze względu jednak na brak zdolności do czynności prawnych lub nieobecność tych podmiotów nie może ich dokonać⁴⁰.

³³ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 138 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa...*; wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2018 r., sygn. II FSK 1554/16, CBOSA.

³⁴ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 64; D. Calkiewicz, *Obowiązek organu zapewnienia stronie reprezentacji w postępowaniu podatkowym i w sprawach celnych*, „Studia Prawnoustrojowe” 2010, nr 11, s. 386.

³⁵ A. Matan, *Zastępstwo procesowe...*, s. 73 i n.

³⁶ A. Matan, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*

³⁷ W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 44–45.

³⁸ Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. I GSK 28/16, CBOSA; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany...*

³⁹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 lipca 2009 r., sygn. I SA/Lu 66/09, CBOSA.

⁴⁰ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*

4. KURATOR OSOBY FIZYCZNEJ NIEZDOLNEJ DO CZYNNOŚCI PRAWNYCH

Zdolnością procesową dysponują osoby fizyczne, jeżeli posiadają pełną zdolność do czynności prawnych⁴¹, a więc osoby pełnoletnie i nieubezwłasnowolnione (art. 11 i 12 k.c.), a także osoby niepełnoletnie, które zawarły związek małżeński (art. 10 § 2 k.c.). Oznacza to, że podmioty te mogą samodzielnie w postępowaniu podatkowym podejmować wszelkiego rodzaju czynności procesowe.

Zdolność procesowa ograniczona przysługuje natomiast osobom fizycznym mającym częściową zdolność do czynności prawnych, a więc małoletnim, którzy ukończyli 13 lat, oraz osobom częściowo ubezwłasnowolnionym (art. 15 k.c.)⁴². Stąd też samodzielnie w postępowaniu podatkowym „będą mogły działać jedynie osoby fizyczne posiadające pełną zdolność do czynności prawnych. Natomiast osoby nieposiadające zdolności do czynności prawnych będą musiały działać przez swoich przedstawicieli ustawowych. W konsekwencji zdolności do samodzielnego podejmowania czynności w postępowaniu podatkowym (zdolności procesowej) nie posiadają osoby pozbawione zdolności do czynności prawnych. Będą to przede wszystkim osoby, o których mowa w art. 12 k.c., tj. osoby, które nie ukończyły lat 13, oraz ubezwłasnowolnione całkowicie. W świetle tego przepisu są one bowiem całkowicie pozbawione zdolności do czynności prawnych. Osoby, które nie ukończyły 13 lat, oraz osoby ubezwłasnowolnione całkowicie będą działały w postępowaniu podatkowym przez swych przedstawicieli ustawowych”⁴³. Warto też zwrócić uwagę, że ten „rodzaj kuratora ustanawiany jest dla osób fizycznych niezdolnych do czynności prawnych, w stosunku do których nie ma innej osoby, która byłaby prawnie zobligowana do prowadzenia spraw osoby niezdolnej do czynności prawnych (a więc np. dziecka poniżej 13. roku życia lub osoby całkowicie ubezwłasnowolnionej). Brak takiej osoby może wynikać z faktu, że nie była ona nigdy powołana (bo np. utrata zdolności do czynności prawnych nastąpiła w wyniku ubezwłasnowolnienia, które odbyło się w toku postępowania), ewentualnie straciła możliwość działania”⁴⁴.

⁴¹ *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018, s. 113.

⁴² Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Po 1165/08, CBOSA.

⁴³ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, s. 726.

⁴⁴ B. Rodak, *Komentarz do art. 138 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.

Na gruncie art. 138 § 1 o.p. osobą fizyczną niezdolną do czynności prawnych będzie zarówno osoba, która nie posiada zdolności do czynności prawnych, jak i osoba mająca ograniczoną zdolność do czynności prawnych⁴⁵. Jednakże w przypadku osoby fizycznej „mającej ograniczoną zdolność do czynności prawnych konieczność ustanowienia kuratora będzie zachodziła wtedy, gdy będzie niezbędne reprezentowanie jej w sferze, w której nie posiada ona pełnej zdolności do czynności prawnych”⁴⁶.

Organ administracji podatkowej w myśl art. 138 § 1 o.p. jest obowiązany do wystąpienia do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby fizycznej niezdolnej do czynności prawnych, jeżeli przedstawiciel nie został już wyznaczony, ponieważ ewentualne czynności prawne dokonane przez bierny podmiot stosunku podatkowoprawnego, który nie ma zdolności do czynności prawnych, będą nieważne⁴⁷. Tym samym osoba fizyczna niezdolna do czynności prawnych nie może w szczególnym postępowaniu administracyjnym działać osobiście, ale wyłącznie przez kuratora⁴⁸.

Jak trafnie wskazano w literaturze przedmiotu, w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym mogą wystąpić sytuacje, w których osoby fizyczne nie będą posiadały zdolności procesowej, a tym samym będą niezdolne do czynności prawnych, np. w sytuacji śmierci przedstawiciela ustawowego lub też całkowitej albo częściowej utraty przez niego zdolności do czynności prawnych⁴⁹, jeżeli zdarzenia te nastąpiły już po wszczęciu postępowania⁵⁰. Wówczas czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego zobligowany będzie na podstawie przepisu art. 138 § 1 o.p. do wystąpienia do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności

⁴⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa...*, s. 95.

⁴⁶ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, s. 729.

⁴⁷ Artykuł 14 § 1 k.c., z wyjątkiem § 1 tegoż artykułu.

⁴⁸ H. Dzwonkowski, M. Damaz, *Komentarz do art 138 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2020; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 sierpnia 2018 r., sygn. II SA/Po 162/18, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 marca 2005 r., sygn. II SA/Łd 1565/03, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 stycznia 2005 r., sygn. IV SA 3153/03, CBOSA; wyrok NSA dnia 26 września 1986 r., sygn. SA/Wr 403/86, CBOSA.

⁴⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, M. Masternak, *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Gdańsk 2003, s. 228–229.

⁵⁰ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*, LEX/el. 2021.

prawnych⁵¹ oraz na podstawie art. 201 § 1 pkt 3 i 4 o.p. do obligatoryjnego zawieszenia z mocy prawa prowadzonego postępowania⁵². Innymi słowy, ustawodawca w przepisie art. 138 § 1 o.p. nałożył na podatkowy organ orzekający obowiązek wystąpienia do sądu powszechnego z wnioskiem o zapewnienie skutecznej prawnie reprezentacji osobom uczestniczącym w postępowaniu podatkowym pozbawionym zdolności do czynności prawnych⁵³. Co więcej, przepis art. 138 § 1 o.p. należy rozpatrywać łącznie z art. 201 § 1 pkt 3 i 4 o.p.⁵⁴, a zwracający się do sądu organ administracji publicznej z wnioskiem na podstawie art. 138 § 1 o.p. zawieszają jednocześnie proces podatkowy do czasu zapewnienia stronie właściwej w nim reprezentacji⁵⁵ oraz do podjęcia czynności w celu usunięcia przeszkody do prowadzenia procedury, zgodnie z dyspozycją art. 205a § 1 pkt 2–3 o.p.⁵⁶

Przeprowadzone rozważania prowadzą do wniosku, że organ administracji podatkowej jest obowiązany wystąpić do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby fizycznej niezdolnej do czynności prawnych (o ile kurator nie został już wyznaczony), przez którą należy rozumieć osobę, która nie ma pełnej zdolności do czynności prawnych (art. 12 k.c.) albo ma ograniczoną zdolność do czynności prawnych (art. 15 k.c.). Należy jednak pamiętać, że stosunek prawny istniejący pomiędzy organem podatkowym a kuratorem strony opiera się na orzeczeniu sądu powszechnego, a jego elementem jest obowiązek wykonania przez podmiot wyznaczony niezbędnych czynności w charakterze przedstawiciela osoby niezdolnej do czynności prawnych⁵⁷. Podobne wnioski prezentowane są w orzecznictwie, w którym wskazuje się, że przepis art. 138 § 1 o.p. ma charakter bezwzględnie obowiązujący i jego dyspozycja zobowiązuje czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego do odpowiedniego, tj. wskazanego w nim, działania,

⁵¹ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, s. 730.

⁵² P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*

⁵³ B. Adamiak, *Strona postępowania administracyjnego*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2017, s. 169.

⁵⁴ Zawieszenie postępowania w przypadku śmierci przedstawiciela ustawowego albo w razie utraty przez niego zdolności do czynności prawnych.

⁵⁵ Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 34 k.p.a.)*, Legalis/el. 2021; analogicznie R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 34 k.p.a.)*, Legalis/el. 2017.

⁵⁶ Organ podatkowy podejmuje postępowanie z urzędu, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, w szczególności: w razie utraty zdolności do czynności prawnych – po ustanowieniu kuratora; w razie braku przedstawiciela ustawowego – po jego ustanowieniu.

⁵⁷ Por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. II SA/Ol 19/20, CBOSA.

co oznacza, iż organ nie ma swobody w zakresie jego stosowania i nie może odstąpić od wnioskowania o powołanie kuratora⁵⁸. Także w doktrynie nie budzi większych wątpliwości fakt, że „w ustanowienie kuratora musi zostać zaangażowany sąd, gdyż to sąd, po zbadaniu przesłanek, które uzasadniają jego powołanie, decyduje o ustanowieniu kuratora. Kurator jest podmiotem, którego prawa i obowiązki sytuują go w relacji zbliżonej do pełnomocnika strony, jednak z uwagi na poważne ograniczenie (lub też całkowity brak) możliwości artykułowania swoich życzeń w sposób prześlany przez stronę, kluczowy jest taki jego wybór, by doszło do zapewnienia realnej ochrony praw jednostki”⁵⁹.

Na koniec powyższych rozważań nie sposób pominąć jeszcze innej istotnej kwestii związanej z kuratorem dla osoby fizycznej pozbawionej zdolności do czynności prawnych, a mianowicie „przypadek istnienia konfliktu pomiędzy opiekunem a osobą, nad którą sprawuje pieczę, który to konflikt mógłby rzutować na przebieg postępowania podatkowego (np. opiekun próbujący przerzucić odpowiedzialność podatkową za zobowiązania na osobę, która utraciła zdolność do czynności prawnych i jest ubezwłasnowolniona). W takiej sytuacji, pomimo istnienia formalnej reprezentacji zgodnej z przepisami prawa, zachodzi realna i faktyczna obawa naruszenia podstawowych praw i wolności osoby znajdującej się w szczególnie trudnej sytuacji (osoby, która nie może sama bronić swoich racji, na dodatek pada ofiarą nadużycia ze strony osoby, która miała jej pomóc przezwyciężyć przeciwności losu). Takie sytuacje są jednak w praktyce ignorowane przez organy podatkowe w postępowaniach podatkowych dotyczących np. nieujawnionych źródeł”⁶⁰.

5. KURATOR NIEOBECNEJ OSOBY FIZYCZNEJ

W świetle art 138 § 1 o.p. organ podatkowy występuje do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby nieobecnej, jeżeli kurator nie został już wyznaczony. W pełni należy podzielić pogląd, zgodnie z którym nieobecność

⁵⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 stycznia 2021 r., sygn. III SA/Wa 1440/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 2387/18, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 marca 2018 r., sygn. III SA/Wa 1104/17, CBOSA.

⁵⁹ B. Rodak, *Komentarz do art. 138 o.p.*

⁶⁰ Ibidem.

osoby fizycznej może mieć miejsce zarówno przed wszczęciem postępowania (z urzędu), jak i w trakcie toczącego się procesu podatkowego⁶¹.

Organ administracji podatkowej *ex lege* jest obowiązany ustalić, kto ma w danej sprawie interes prawny lub obowiązek, i to niezależnie od tego, czy wszczęcie jurysdykcyjnej procedury podatkowej następuje na wniosek strony czy też z urzędu, ponieważ to organ orzekający ustala, czy w danej sprawie mają prawnie chronione interesy również inne podmioty, będące zgodnie z art. 133 o.p. stronami w sprawie (art. 165 § 3a o.p.). Co więcej, powinnością organu podatkowego jest ustalenie adresu osoby fizycznej, która ma mieć status strony w postępowaniu podatkowym, a jeżeli czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego nie dysponuje taką informacją, musi w trybie przepisów art. 138 o.p. wystąpić do sądu powszechnego o ustanowienie kuratora⁶², a następnie doręczyć mu postanowienie o wszczęciu procesu podatkowego⁶³. Innymi słowy, w sytuacji gdy osobie fizycznej nie można doręczyć pism, np. ze względu na zmianę adresu, organ podatkowy jest zobowiązany do podjęcia czynności zmierzających do ustalenia aktualnego miejsca jej zamieszkania, a w razie niemożności ustalenia wystąpić w trybie art. 138 § 1 o.p. do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora⁶⁴. Zaniechanie zaś podjęcia powyższych czynności oznacza bezpodstawne pozbawienie podatnika czynnego udziału w postępowaniu, stanowiąc przesłankę wznowienia procedury podatkowej określonej w art. 240 § 1 pkt 4 o.p.⁶⁵

W świetle przepisu art. 138 § 1 o.p. za osobę nieobecną należy traktować osobę fizyczną, która nie posiada miejsca zamieszkania w rozumieniu art. 25 k.c.⁶⁶, przebywającą poza miejscem zamieszkania lub której miejsce pobytu nie jest znane⁶⁷. Nie budzi w doktrynie zastrzeżeń także stanowisko,

⁶¹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 listopada 2016 r., sygn. I SA/Gl 731/16, CBOSA.

⁶² Wyjątek stanowi sytuacja, kiedy kurator był już wcześniej wyznaczony przez sąd, zob. H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 138 o.p.*

⁶³ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 listopada 2016 r., sygn. I SA/Ol 662/16, CBOSA; wyroki WSA w Gliwicach z dnia 11 kwietnia 2013 r., sygn. III SA/Gl 386–389/13, CBOSA; wyroki NSA z dnia 5 grudnia 2012 r., sygn. I GSK 1299–1300/11, CBOSA.

⁶⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 lutego 2010 r., sygn. II SA/Gd 618/09, CBOSA.

⁶⁵ Ibidem.

⁶⁶ Miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu.

⁶⁷ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok NSA z dnia 8 lipca 2019 r., sygn. I FSK 486/17, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 listopada 2012 r., sygn. III SA/Gl 1196/12, CBOSA; wyrok NSA z dnia 27 maja 2011 r., sygn. II FSK 112/10, CBOSA.

że osoba nieobecna to żyjąca osoba fizyczna ze znanym organowi podatkowemu miejscem jej zamieszkania, jednakże w nim trwale nieprzebywająca, której udział jest potrzebny wobec konieczności wszczęcia lub prowadzenia postępowania podatkowego, czy też podjęcia w tejże procedurze konkretnych czynności procesowych⁶⁸. Inaczej mówiąc, przepis art. 138 § 1 o.p. reguluje sytuację, gdy osoba znana organowi administracji podatkowej jest nieobecna w miejscu zamieszkania lub w miejscu pobytu i nieobecność ta nie jest krótkotrwała, a ponadto czynnemu podmiotowi prowadzącemu postępowanie nie jest znane jej aktualne miejsce pobytu⁶⁹. Warto jednak zwrócić uwagę, że w przepisach Ordynacji podatkowej ustawodawca nie unormował *expressis verbis* sposobów weryfikacji przez organy administracji podatkowej aktualnego miejsca zamieszkania czy miejsca pobytu osoby fizycznej. Należy zatem zgodzić się z następującym twierdzeniem: „nie wydaje się jednak – w kontekście konstytucyjnych gwarancji przysługujących jednostce – by wystarczającym dowodem «nieobecności» był fakt braku miejsca zameldowania w odpowiednich rejestrach i ewidencjach. Podobnie jest w przypadku wyjazdu za granicę na urlop. Skoro bowiem miejsce zamieszkania związane jest z okolicznością osobistą, jaką jest zamiar stałego pobytu, który nie musi być tożsamy z zameldowaniem, należy to weryfikować w sposób wykraczający poza zapoznanie się z urzędowymi rejestrami”⁷⁰.

W literaturze przedmiotu oraz w orzecznictwie utrwalony jest pogląd, że za osobę nieobecną należy uznać także osobę nieobecną w kraju. Jednakże biorąc pod uwagę możliwość doręczania pism osobom fizycznym przebywającym poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej wraz z wykorzystaniem w postępowaniu podatkowym środków komunikacji elektronicznej, powyższe stanowisko na gruncie procedury podatkowej należy uznać za nieaktualne⁷¹.

⁶⁸ P. Gołaszewski, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Legalis/el. 2021.

⁶⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lutego 2019 r., sygn. I SA/Wa 1041/18, CBOSA.

⁷⁰ B. Rodak, *Strona postępowania*, [w:] *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2019.

⁷¹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; idem, *Informatyzacja polskiego postępowania przed sądami administracyjnymi a jego zasady ogólne*, LEX/el. 2020; G. Dudar, *Ustanowienie kuratora dla osoby nieobecnej w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2015, nr 10, s. 27; P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany (do art. 34 k.p.a.)*, LEX/el. 2021.

Kurator osoby nieobecnej może być ustanowiony tylko dla osoby fizycznej żyjącej⁷², ponieważ dopóki organ podatkowy nie dysponuje aktem zgonu strony lub prawomocnym postanowieniem sądu o stwierdzeniu zgonu czy o uznaniu za zmarłego, dopóty zachodzi konieczność ustanowienia dla niej zastępcy procesowego⁷³. Co więcej, *ratio legis* ustanowienia kurateli występuje wtedy, gdy osoba fizyczna jest nieobecna, ale istnieje prawdopodobieństwo, że żyje⁷⁴. Oczywiście jest, że nie można w przypadku każdej osoby fizycznej, co do której nie wiadomo, gdzie przebywa, weryfikować faktu jej ewentualnej śmierci, ponieważ do zapewnienia sprawności postępowania i zabezpieczenia praw osób nieznanymi z miejsca pobytu służy instytucja przedstawiciela ustanawianego przez sąd⁷⁵. Wadliwa jest jednak praktyka występowania przez organ podatkowy o ustanowienie kuratora dla osoby nieobecnej w sytuacji, gdy okoliczności sprawy dają uzasadnione podstawy do powzięcia wątpliwości co do pozostawania jej przy życiu⁷⁶. Przykładowo, w sytuacji gdy miejsce pobytu strony już na etapie wszczęcia postępowania podatkowego nie było znane, okoliczności sprawy wskazywały zaś wprost na brak możliwości jego ustalenia (list gończy czy europejski nakaz aresztowania), organ podatkowy powinien skorzystać z uprawnienia, jakie daje mu

⁷² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2020 r., sygn. I SA/Wa 500/20, CBOSA; wyrok NSA z dnia 17 maja 2016 r., sygn. I OSK 2794/15, CBOSA; por. M. Bursztynowicz, M. Sługocka, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *idem, Postępowanie administracyjne dla jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, LEX/el. 2020.

⁷³ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 lutego 2017 r., sygn. III SA/Kr 1574/16, CBOSA; wyroki WSA w Warszawie z dnia 3 czerwca 2016 r., sygn. IV SA/Wa 244–245/16.

⁷⁴ W przypadku zaś powzięcia w toku postępowania podatkowego informacji o śmierci osoby nieznannej wcześniej z miejsca pobytu, kontynuacja postępowania z udziałem kuratora jest niedopuszczalna, ponieważ ustalenie takie wyłącza rację bytu i możliwość dalszego działania kuratora oraz przesądza o niedopuszczalności czynności dokonywanych przez niego na rzecz takiej osoby, zob. A. Matan, *Zastępstwo procesowe...*, s. 147; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lutego 2019 r., sygn. I SA/Wa 1041/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 4 października 2018 r., sygn. I OSK 2753/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 lutego 2018 r. sygn. I SA/Wa 2070/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 sierpnia 2016 r., sygn. I SA/Wa 906/16, CBOSA.

⁷⁵ Organ administracji publicznej, który ma wiedzę o ostatnim miejscu zamieszkania strony, może zwrócić się do sądu rejonowego właściwego dla tego miejsca z zapytaniem, czy toczyło się postępowanie o stwierdzenie spadku po zmarłym, zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lutego 2019 r., sygn. I SA/Wa 1041/18, CBOSA.

⁷⁶ Wyrok NSA z dnia 17 lutego 2017 r., sygn. I OSK 957/15, CBOSA.

art. 138 § 1 o.p., i wystąpić do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla strony jako osoby nieznanej z miejsca pobytu⁷⁷.

Nieobecność, o której mowa w art. 138 § 1 o.p., trzeba odróżnić od nieobecności incydentalnej w rozumieniu art. 149 o.p.⁷⁸ Relacja pomiędzy art. 138 § 1 o.p. i art. 149 o.p. jest taka, że dopóki znane jest miejsce zamieszkania albo adres do doręczeń, pisma doręcza się bezpośrednio adresatowi⁷⁹. Dopiero z okolicznością nieustalenia miejsca zamieszkania ani też adresu do doręczeń może wiązać się przesłanka nieobecności osoby fizycznej w rozumieniu art. 138 § 1 o.p.⁸⁰ Jednakże częste wyjazdy służbowe i związana z tym nieobecność w miejscu zamieszkania nie stanowią wystarczającej argumentacji do uznania, że jest się osobą nieobecną w rozumieniu art. 138 § 1 o.p.⁸¹ Analogicznie, nie każda sytuacja niepodjęcia przez osobę fizyczną awizowanej przesyłki obliguje organ administracji publicznej do występowania z wnioskiem do sądu powszechnego o ustanawianie kuratora, lecz dopiero taka, gdy organ podatkowy dysponuje informacją, że strona wyjechała bez podania nowego miejsca zamieszkania bądź nie zamieszkuje pod danym adresem⁸².

Wystąpienie organu podatkowego w trybie art. 138 § 1 o.p. do sądu powszechnego z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby nieobecnej powinno mieć miejsce po wyczerpaniu wszelkich środków zmierzających do ustalenia zarówno miejsca zamieszkania, jak i miejsca pobytu takiej osoby fizycznej⁸³. Przy przyjęciu takiego założenia można bronić poglądu, że dopiero wtedy na wniosek organu podatkowego, zgłoszony na podstawie

⁷⁷ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 marca 2006 r., sygn. IV SA/Wa 2355/05, CBOSA.

⁷⁸ 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, jeśli osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi.

⁷⁹ Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. I GSK 28/16, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 października 2017 r., sygn. I SA/Gd 1118/17, CBOSA.

⁸⁰ Wyrok NSA z dnia 15 marca 2018 r., sygn. I FSK 948/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 15 marca 2018 r., sygn. I FSK 814/16, CBOSA.

⁸¹ Wyroki NSA z dnia 18 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2288–2289/15, CBOSA.

⁸² Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2011 r., sygn. I FSK 18/11, CBOSA.

⁸³ Dokumentując tę czynności, np. w formie adnotacji, zob. P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; I. Nowak, *Protokoły i adnotacje jako formy dokumentowania czynności postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 12, s. 19–24; wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. I GSK 28/16, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 listopada 2016 r., sygn. I SA/Gl 731/16, CBOSA.

art. 138 § 1 o.p., sąd powszechny wyznaczy przedstawiciela (kuratora) dla osoby nieobecnej w trybie przepisu art. 184 § 1 Ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy⁸⁴, którego celem jest ochrona praw osoby fizycznej, która z powodu nieobecności nie może prowadzić swoich praw⁸⁵.

Organ podatkowy, na którym spoczywa obowiązek zapewnienia stronie prawidłowej reprezentacji, składając wniosek o ustanowienie kuratora dla osoby nieobecnej, determinuje treść postanowienia sądu cywilnego, zwłaszcza w części dotyczącej zakresu umocowania tego kuratora⁸⁶. O ile bowiem sąd powszechny samodzielnie bada zasadność ustanowienia kuratora w ogóle, to jednak w części dotyczącej zakresu jego umocowania, koniecznego dla prawidłowego przeprowadzenia postępowania podatkowego, musi polegać na monokratycznym organie podatkowym, a dodatkowo związany jest jego stanowiskiem⁸⁷. Co więcej, organ procesowy, jako wnioskodawca w sprawie o ustanowienie kuratora, uprawniony jest również do kontroli zapadłego postanowienia na drodze odpowiednich środków odwoławczych, a także do wnioskowania o jego uchylenie bądź zmianę w razie „modyfikacji” okoliczności faktycznych i prawnych sprawy⁸⁸. Ponadto na czynnym podmiocie stosunku podatkowoprawnego, jako „gospodarzu” toczącego się postępowania, spoczywa obowiązek zapewnienia stronie prawidłowej reprezentacji, niezależnie od aktywności czy inicjatywy innych uczestników postępowania, a tym bardziej niedopuszczalne jest przrzucanie skutków wadliwego umocowania kuratora na stronę procedury podatkowej⁸⁹.

⁸⁴ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1359 ze zm., dalej: k.r.o.

⁸⁵ Postanowienie NSA z dnia 18 września 2019 r., sygn. I OZ 771/19, CBOSA; postanowienie NSA z dnia 18 grudnia 2018 r., sygn. I OZ 1210/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. I GSK 28/16, CBOSA; postanowienie NSA z dnia 11 września 2012 r., sygn. II OZ 725/12, CBOSA; uchwała SN z dnia 9 lutego 1989 r., sygn. III CZP 117/88, LEX/el.

⁸⁶ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. I GSK 28/16, CBOSA.

⁸⁷ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 13 maja 2010 r., sygn. I SA/Rz 187/10, CBOSA.

⁸⁸ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 13 maja 2010 r., sygn. I SA/Rz 187/10, CBOSA.

⁸⁹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 13 maja 2010 r., sygn. I SA/Rz 187/10, CBOSA.

Konsekwencją ustanowienia kuratora dla osoby nieznanej z miejsca pobytu jest istniejący po stronie organu władzy publicznej obowiązek doręczania wszelkiej korespondencji zastępcy procesowemu wyznaczonemu stosownie do art. 138 § 1 o.p.⁹⁰ Nie budzi zatem wątpliwości, że ustanowienie kuratora przez sąd powszechny obowiązuje w toku całego postępowania podatkowego, jeżeli nie ustaną przesłanki, na podstawie których doszło do ustanowienia takiego reprezentanta, np. w razie zgłoszenia się osoby reprezentowanej lub ustalenia jej miejsca pobytu, do czego przede wszystkim winien zmierzać kurator stosownie do art. 138 § 1 o.p.⁹¹ Natomiast jeżeli kurator został ustanowiony do innych spraw podatkowych w ramach szczególnych postępowań administracyjnych, to podatkowy organ orzekający powinien wystąpić z wnioskiem o ustanowienie kuratora w ramach i na czas toczącego się konkretnego postępowania podatkowego i podjąć w trybie art. 138 § 1 o.p. stosowne działania⁹².

Kurator ustanowiony dla osoby nieobecnej, o której mowa w art. 138 § 1 o.p., przez sąd powszechny w trybie art. 184 § 1 k.r.o., jest powołany do ochrony wszelkich interesów nieobecnego, a nie tylko do reprezentacji w konkretnym postępowaniu podatkowym⁹³. Oznacza to, że przedstawiciel dokonuje wszelkich czynności dotyczących osoby i majątku nieobecnego, kierując się ochroną jego praw, i jest powoływany do dokonywania czynności materialnoprawnych i procesowych w jego imieniu⁹⁴. Oczywiście umocowanie do działania w imieniu strony nieobecnej kuratora ustanowionego na podstawie art. 184 § 1 k.r.o. rozciąga się także na postępowanie podatkowe, m.in. przed organem drugoinstancyjnym, czy też na postępowanie

⁹⁰ W stosunku do osoby nieobecnej organ podatkowy nie może skutecznie dokonywać czynności związanych z doręczeniami jakichkolwiek pism, zob. wyrok NSA z dnia 15 marca 2018 r., sygn. I FSK 814/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 16 maja 2014 r., sygn. FSK 877/13, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 listopada 2007 r., sygn. I SA/Gd 151/07, CBOSA; zob. także I. Nowak, *Związanie organu podatkowego wydaną i doręczoną decyzją*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 10, s. 23–28.

⁹¹ Por. wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2013 r., sygn. II OSK 780/12, CBOSA; M. Romańska, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX/el. 2019.

⁹² P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2013 r., sygn. II FSK 2126/11, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 maja 2011 r., sygn. I SA/Kr 430/11, CBOSA.

⁹³ Postanowienie NSA z dnia 7 grudnia 2009 r., sygn. I OZ 1107/09, CBOSA.

⁹⁴ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 29 kwietnia 2020 r., sygn. I ACa 918/19, Legalis/el.

sądowoadministracyjne, nawet gdy o jego wyznaczenie wystąpił organ podatkowy I instancji⁹⁵. Co więcej, następstwem prawnym ustanowienia kuratora dla osoby nieobecnej jest prowadzenie m.in. wszelkich czynności z zakresu procedury podatkowej z jego udziałem⁹⁶. Oznacza to, że nawet późniejsze doręczenie decyzji organu podatkowego I instancji stronie reprezentowanej w procesie podatkowym przez kuratora, któremu została uprzednio doręczona decyzja w danej sprawie, nie powoduje otwarcia od początku dla strony terminu wniesienia odwołania, ponieważ czternastodniowy termin liczy się od dnia doręczenia indywidualnego aktu administracyjnego kuratorowi⁹⁷.

W sytuacji ustanowienia przez sąd powszechny kuratora dla nieobecnej strony postępowania podatkowego organ orzekający nie jest zwolniony od oceny, czy przesłanki ustanowienia kuratora pozostają aktualne⁹⁸. O ile czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego poweźmie wiadomość pozwalającą na ustalenie adresu zamieszkania strony, powinien podjąć stosowne czynności w celu zapewnienia jej osobistego udziału w procesie podatkowym zgodnie z przepisem art. 123 § 1 o.p.⁹⁹ Innymi słowy, obowiązkiem organu orzekającego jest zapewnienie stronie czynnego udziału w każdym stadium postępowania oraz czuwanie nad tym, czy nie wystąpiły w sprawie okoliczności faktyczne wskazujące na ustalenie miejsca pobytu strony, skutkujące wystąpieniem o uchylenie postanowienia, którym ustanowiono w trybie art. 184 § 1 k.r.o. w zw. z art. 138 § 1 o.p. kuratora dla nieobecnego. W związku z tym uzasadnione jest twierdzenie, że wobec osobistego uczestnictwa osoby fizycznej w postępowaniu podatkowym udział w nim kuratora w trybie art. 138 § 1 o.p. uznać trzeba jako pozbawiony faktycznego, a także i prawnego uzasadnienia, zważywszy na cel,

⁹⁵ A. Wrzeńska-Nowacka, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, red. L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki, Gdańsk 2012, s. 166.

⁹⁶ R. Kędziora, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, Legalis/el. 2017.

⁹⁷ Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 lutego 2008 r., sygn. II SA/Go 213/06, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 grudnia 2006 r., sygn. IV SA/Wa 1983/06, CBOSA; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 listopada 2006 r., sygn. II SA/Bd 140/06, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 grudnia 2005 r., sygn. II SA/Kr 2887/01, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., sygn. SA/Bk 1283/99, CBOSA.

⁹⁸ Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 24 stycznia 2017 r., sygn. III SA/Lu 1081/16, CBOSA.

⁹⁹ Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 29 października 2012 r., sygn. II SA/Lu 707/12, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 29 czerwca 2012 r., sygn. II SA/Lu 430/12, CBOSA.

jaki przyświeca przywołanemu przepisowi. Tym samym nie można bronić poglądu, że organ podatkowy, który w sytuacji, gdy w procedurze podatkowej podatnik brał osobisty udział, doręcza rezultat tego postępowania do jego przedstawiciela ustanowionego dla tegoż podatnika jako osoby nieobecnej, nie narusza m.in. art. 121 o.p. statuującego zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych¹⁰⁰. Powyższe wskazuje, że kuratorowi doręcza się pisma dopóty, dopóki nie jest znane miejsce pobytu strony procedury podatkowej, a jeżeli organ podatkowy ustali miejsce jej pobytu, to przestaje istnieć podstawa faktyczna i prawna doręczenia pism ustanowionemu przedstawicielowi¹⁰¹.

6. WYNAGRODZENIE PRZYSŁUGUJĄCE KURATOROWI JAKO KOSZT POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

Wynagrodzenie kuratora ustanowionego dla strony postępowania podatkowego, na wniosek czynnego podmiotu stosunku podatkowoprawnego, zgłoszony na podstawie art. 138 § 1 o.p., należy do kosztów procesu podatkowego¹⁰². Jest sprawą oczywistą, że sąd powszechny, który powołuje zastępcę procesowego dla osoby fizycznej, nie powinien ponosić wydatków związanych z wynagrodzeniem kuratora, ani tym bardziej ustalać wysokości jego wynagrodzenia za czynności podejmowane w takim postępowaniu¹⁰³. Wprawdzie reprezentant czerpie swoje umocowanie do działania z orzeczenia sądu powszechnego, lecz jego uprawnienie do uzyskania wynagrodzenia jest nierozzerwalnie związane z wykonywaniem powierzonych mu zadań w toku szczególnego postępowania administracyjnego, a zatem rozstrzygnięcie w tym przedmiocie pozostaje w zakresie właściwości organów administracji podatkowej¹⁰⁴. Nie sposób w tym miejscu nie dostrzec, że koszty postępowania podatkowego związane są z wykonywaniem przez

¹⁰⁰ Wyrok NSA z dnia 10 października 2003 r., sygn. III SA 3528/01, CBOSA.

¹⁰¹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 145 o.p.*; wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., sygn. I GSK 28/16, CBOSA.

¹⁰² Por. uchwała SN z dnia 9 lutego 1989 r., sygn. III CZP 117/88, CBOSA.

¹⁰³ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 czerwca 2015 r., sygn. I SA/Kr 691/15, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 stycznia 2011 r., sygn. VII SA/Wa 1964/10, CBOSA.

¹⁰⁴ Por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 12 kwietnia 2017 r., sygn. II SA/Rz 1350/16, CBOSA.

organy podatkowe ich ustawowych uprawnień¹⁰⁵. Innymi słowy, przez koszty procesu podatkowego, określone w art. 265 § 1 o.p., należy rozumieć koszty związane z wszczęciem, prowadzeniem i zakończeniem postępowania podatkowego w danej sprawie podatkowej¹⁰⁶.

Katalog kosztów procedury podatkowej nie ma charakteru zamkniętego, gdyż czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego prowadzący postępowanie może zaliczyć do kosztów postępowania także inne wydatki, bezpośrednio związane z rozstrzygnięciem sprawy, o czym świadczy art. 265 § 2 o.p.¹⁰⁷ Tym samym w świetle art. 265 § 2 o.p. czynności kuratora, generujące bez wątpienia wydatki związane z rozstrzygnięciem sprawy podatkowej, wpisują się w katalog kosztów procesu podatkowego¹⁰⁸, które stosownie do art. 264 o.p. co do zasady ponosi Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina¹⁰⁹.

Przepisy prawa podatkowego – w tym również Ordynacji podatkowej – nie określają ani wysokości wynagrodzenia kuratora, ani zasad i trybu jego przyznawania. Ponadto przepisy podatkowe nie zawierają odesłania do innych aktów prawnych, tak jak czynią to w przypadku wynagrodzenia dla tymczasowego pełnomocnika szczególnego (art. 138n § 3 o.p.)¹¹⁰. Nie oznacza to jednak, że kuratorowi nie przysługuje wynagrodzenie

¹⁰⁵ B. Dauter, *Komentarz do art. 264 o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa...*; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. I SA/Go 380/08, CBOSA.

¹⁰⁶ Wyroki WSA w Łodzi z dnia 21 marca 2017 r., sygn. I SA/Łd 1027–1028/16, CBOSA.

¹⁰⁷ S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 265 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*; por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. I SA/Gl 1165/17, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 października 2017 r., sygn. I SA/Gl 979/17, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 czerwca 2017 r., sygn. I SA/Gl 22/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2013 r., sygn. I GSK 992/12, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 czerwca 2011 r., sygn. I SA/Sz 317/11, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 marca 2007 r., sygn. I SA/Gd 342/06, CBOSA.

¹⁰⁸ B. Dauter, *Komentarz do art. 265 o.p.*; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. I SA/Gl 1165/17, CBOSA.

¹⁰⁹ Jednakże dalsze przepisy (art. 267–268 o.p.) ustanawiają odstępstwa od powyższej zasady, pozwalając na obciążenie kosztami stron i uczestników postępowania. Odstępstwa te są podyktowane potrzebą zdyscyplinowania stron postępowania i zabezpieczenia interesów fiskalnych Skarbu Państwa – wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 listopada 2008 r., sygn. I SA/Go 380/08, CBOSA.

¹¹⁰ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 4 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/Go 543/18, CBOSA.

za dokonane czynności. Należy przecież pamiętać, że rolą kuratora jest ochrona interesów strony w szczególnym postępowaniu administracyjnym, a jego uprawnienie do uzyskania wynagrodzenia jest nierozdzielnie związane z wykonywaniem powierzonych mu zadań. Ponadto nie jest rolą zastępcy procesowego wyznaczonego przez sąd powszechny świadczenie dobrowolnej, czy też charytatywnej działalności społecznej¹¹¹, ponieważ stałoby to w sprzeczności z konstytucyjną zasadą RP jako państwa prawa (art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹¹²)¹¹³.

Reasumując, przez błędy i zaniedbania prawodawcy w powyżej analizowanej kwestii istnieje luka prawna, którą należy przy najbliższej nowelizacji Ordynacji podatkowej wyeliminować. Natomiast do tego czasu w celu jej wypełnienia należy zastosować wykładnię systemową, odwołującą się do innych aktów prawnych, a także do art. 2 i 32 Konstytucji RP¹¹⁴. Nie ulega zatem wątpliwości, że właściwą regulacją będzie w tym zakresie Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych¹¹⁵, która w art. 9 pkt 3 przewiduje delegację dla Ministra Sprawiedliwości do określenia wysokości wynagrodzenia oraz zwrotu wydatków poniesionych przez kuratorów ustanowionych dla strony w danej sprawie, uwzględniając rodzaj sprawy, stopień jej zawiłości i nakład pracy kuratorów. Tym samym wysokość wynagrodzenia kuratora w trybie art. 138 § 1 o.p. w zw. z art. 184 k.r.o. należy ustalać, stosując odpowiednio zasady określone w Rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 9 marca 2018 r. w sprawie określenia wysokości wynagrodzenia i zwrotu wydatków poniesionych przez kuratorów ustanowionych dla strony w sprawie cywilnej¹¹⁶. Należy jednak pamiętać, że organ podatkowy ma prawo ograniczać wynagrodzenie

¹¹¹ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 września 2020 r., sygn. III SA/GI 442/20, CBOSA; wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2013 r., sygn. I OSK 2636/12, CBOSA.

¹¹² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

¹¹³ Por. wyroki WSA w Łodzi z dnia 30 listopada 2020 r., sygn. III SA/Łd 641–642/20, CBOSA.

¹¹⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 marca 2017 r., sygn. I SA/GI 1508/16, CBOSA.

¹¹⁵ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 755 ze zm.; por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 31 sierpnia 2020 r., sygn. III SA/Kr 578/20, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 października 2006 r., sygn. I FSK 93/06, CBOSA.

¹¹⁶ Dz.U. z 2018 r., poz. 536; por. P. Gołaszewski, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 stycznia 2018 r., sygn. IV SA/GI 529/17, CBOSA.

kuratora, w szczególności biorąc pod uwagę jego nakład pracy, charakter sprawy i stopień jej zawichości¹¹⁷.

W sprawie należnych kosztów postępowania podatkowego przysługujących kuratorowi organ podatkowy na podstawie art. 270a o.p. wydaje postanowienie, na które służy zażalenie. Ponadto na taki indywidualny akt podatkowy przedstawicielowi osoby fizycznej wyznaczonemu przez sąd powszechny będzie przysługiwać także skarga oraz skarga kasacyjna w trybie przepisów Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹¹⁸.

7. PODSUMOWANIE

Artykuł 138 § 1 o.p. normuje dwie niezależne od siebie instytucje procesowe, tj. wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnych oraz wyznaczenie kuratora dla osoby nieobecnej, które są realizacją podstawowych zasad postępowania podatkowego, a w szczególności zasady czynnego udziału strony i prawa do należytej reprezentacji¹¹⁹. Z brzmienia przepisu art. 138 § 1 o.p. *expressis verbis* wynika, że organ administracji podatkowej zobligowany jest do wystąpienia do sądu powszechnego z wnioskiem o wyznaczenie kuratora dla osoby fizycznej nieobecnej lub niezdolnej do czynności prawnych, ale tylko wtedy, gdy taki przedstawiciel nie został już wyznaczony¹²⁰. Powyższy przepis ma charakter bezwzględnie obowiązujący, co oznacza, że czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego nie ma swobody w zakresie jego stosowania i nie może odstąpić od wnioskowania do sądu powszechnego o powołanie kuratora¹²¹. Co więcej, art. 138 § 1 o.p. nakłada na organ podatkowy obowiązek zapewnienia należytej reprezentacji stronie w procedurze podatkowej poprzez wystąpienie do sądu z wnioskiem o wyznaczenie kuratora w przypadku

¹¹⁷ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. I SA/Gl 1165/17, CBOSA.

¹¹⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.; G. Dudar, *Ustanowienie kuratora...*, s. 32.

¹¹⁹ Por. A. Skóra, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, LEX/el. 2020; H. Knysiak-Molczyk, *Prawo do korzystania z pomocy i instytucji reprezentacji w postępowaniu administracyjnym*, „Samorząd Terytorialny” 2003, nr 9, s. 42 i n.

¹²⁰ Wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2011 r., sygn. I OSK 1170/10, CBOSA.

¹²¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 listopada 2020 r., sygn. I SA/Gl 304/20, CBOSA; wyroki WSA w Warszawie z dnia 16 marca 2018 r., sygn. III SA/Wa 1104-1105/17, CBOSA.

braku zdolności do czynności prawnych oraz nieobecności danej osoby fizycznej¹²². Innymi słowy, przepis art. 138 § 1 o.p. obliguje monokratyczne organy administracji publicznej do prawidłowego przeprowadzania postępowań podatkowych przy jednoczesnym zagwarantowaniu stronom czynnego udziału i należytej reprezentacji w każdym jej stadium¹²³. W przeciwnym razie dojdzie do naruszenia jednej z podstawowych reguł procedury podatkowej, jaką jest prawo do „procesu podatkowego”¹²⁴, z której wypływa m.in. prawo do właściwej reprezentacji. Warto wreszcie wskazać, że wszelkie czynności procesowe podejmowane przez czynny podmiot stosunku podatkowego wobec podatnika (osoby fizycznej) bez właściwej reprezentacji będą bezskuteczne¹²⁵, m.in. dlatego, że aktywna rola strony w odtwarzaniu podatkowego stanu faktycznego sprzyja realizacji zasady prawdy materialnej (obiektywnej)¹²⁶.

Wyznaczenie przez sąd powszechny kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnych lub osoby nieobecnej na wniosek organu podatkowego, zgłoszony na podstawie art. 138 § 1 o.p., następuje na podstawie art. 184 § 1 k.r.o.¹²⁷ Tym samym przepis art. 138 § 1 o.p. nie może być traktowany jako samodzielna podstawa prawna do ustanowienia kuratora, ponieważ zawiera jedynie upoważnienie dla organu administracji podatkowej do złożenia stosownego wniosku w tej sprawie do sądu¹²⁸. Co więcej, stosunek prawny istniejący pomiędzy organem administracji publicznej i kuratorem osoby nieobecnej lub niezdolnej do czynności prawnych opiera się na orzeczeniu sądu powszechnego, a jego elementem jest obowiązek

¹²² J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 64; A. Matan, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*; T. Kaczyński, *Strona*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Wzory pism z komentarzem*, red. A. Melezini, Warszawa 2017.

¹²³ Por. A. Wrześcińska-Nowacka, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, s. 163; P. Piasecka, *Ustanowienie przez świadka pełnomocnika w postępowaniu dowodowym przed organami podatkowymi*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 4, s. 49.

¹²⁴ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 138 o.p.*; por. A. Wrześcińska-Nowacka, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, s. 163.

¹²⁵ Por. A. Matan, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*

¹²⁶ Szerzej S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 123 o.p.*; wyrok NSA z dnia 22 lipca 2020 r., sygn. I FSK 1508/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 2009/17, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 czerwca 2018 r., sygn. I SA/Po 350/18, CBOSA.

¹²⁷ Por. uchwałę SN z dnia 9 lutego 1989 r., sygn. III CZP 117/88, LEX/el.; uchwała SN z dnia 24 listopada 2006 r., sygn. III CZP 89/06, LEX/el.; G. Jędrejek, *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz aktualizowany (do art. 184 k.r.o.)*, LEX/el. 2019.

¹²⁸ Por. A. Matan, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*

wykonania przez wyznaczoną osobę niezbędnych czynności w charakterze zastępcy procesowego¹²⁹. Niezależnie jednak od powyższych ustaleń zasadne jest przyjęcie, że doręczenie pism ustanowionemu przez sąd powszechny kuratorowi dla osoby nieobecnej lub niezdolnej do czynności prawnych wywołuje skutki bezpośrednio dla strony, dla której został ustanowiony przedstawiciel¹³⁰.

Brak regulacji prawnej w zakresie materii związanej z wynagrodzeniem kuratora ustanowionego przez sąd powszechny na wniosek organu podatkowego w procedurze podatkowej należy jednoznacznie ocenić jako niewątpliwe „uchylenie” ze strony ustawodawcy i lukę, którą *nolens volens* należy wyeliminować¹³¹. Nie ma przecież żadnych podstaw prawnych do uznania, że wolą prawodawcy było nieodpłatne wykonywanie przez przedstawiciela zadań w postępowaniu podatkowym, do których został ustanowiony orzeczeniem sądu powszechnego¹³². Nie można także zapominać, że bez ustanowienia kuratora niemożliwe byłoby m.in. wszczęcie postępowania, jego prowadzenie i zakończenie, co bez wątplenia ma bezpośredni związek z rozstrzygnięciem sprawy podatkowej, ale jest również ewidentnym działaniem w interesie wierzyciela podatkowego¹³³.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., *Strona postępowania administracyjnego*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2017.
- Borkowski J., Adamiak B., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 34 k.p.a.)*, Legalis/el. 2021.
- Borkowski J., Adamiak B., *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Borszowski P., *Postępowanie podatkowe*, [w:] *Prawo podatkowe z kazuami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2018.
- Brzeziński B., *Recenzja pracy M. Kostowa: Finansowi-prawni otnosenija*, Sofia 1979, „Państwo i Prawo” 1987, nr 7.

¹²⁹ Por. wyroki NSA z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. I OSK 2348–2349/20, CBOSA; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 lutego 2020 r., sygn. II SA/Ol 18/20, CBOSA.

¹³⁰ A. Wrzezińska-Nowacka, *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, s. 166.

¹³¹ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 czerwca 2017 r., sygn. I SA/Gl 22/17, CBOSA.

¹³² Ibidem.

¹³³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2018 r., sygn. I SA/Gl 1165/17, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 października 2017 r., sygn. I SA/Gl 979/17, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 czerwca 2017 r., sygn. I SA/Gl 22/17, CBOSA.

- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Morawski W., Masternak M., *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Gdańsk 2003.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr. hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2004.
- Bursztynowicz M., Sługocka M., *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *iidem, Postępowanie administracyjne dla jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, LEX/el. 2020.
- Calkiewicz D., *Obowiązek organu zapewnienia stronie reprezentacji w postępowaniu podatkowym i w sprawach celnych*, „*Studia Prawnoustrojowe*” 2010, nr 11.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000.
- Dauter B., *Komentarz do art. 264 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.
- Dudar G., *Ustanowienie kuratora dla osoby nieobecnej w postępowaniu podatkowym*, „*Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych*” 2015, nr 10.
- Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2003.
- Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2014.
- Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 138 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2003.
- Dzwonkowski H., *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe (analiza instytucji)*, „*Państwo i Prawo*” 1999, z. 2.
- Dzwonkowski H., Damaz M., *Komentarz do art 138 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2020.
- Gołaszewski P., *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. R. Hauser, M. Wierzbowski, Legalis/el. 2021.
- Jędrejek G., *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz aktualizowany (do art. 184 k.r.o.)*, LEX/el. 2019.
- Kabat A., *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.
- Kaczyński T., *Strona*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Wzory pism z komentarzem*, red. A. Melezini, Warszawa 2017.
- Kędziora R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 34 k.p.a.)*, Legalis/el. 2017.
- Knysiak-Molczyk H., *Prawo do korzystania z pomocy i instytucji reprezentacji w postępowaniu administracyjnym*, „*Samorząd Terytorialny*” 2003, nr 9.
- Mariański A., Strzelec D., *Aspekty prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców*, LEX/el. 2012.
- Masternak M., *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Matan A., *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2010.

- Matan A., *Zastępstwo procesowe w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Katowice 2001.
- Mudrecki A., *Rzetelny proces podatkowy*, LEX/el. 2015.
- Nita A., *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, „Państwo i Prawo” 2013, z. 12.
- Nowak I., *Doręczanie pism profesjonalnym pełnomocnikom w postępowaniu podatkowym*, „Kazus Podatkowy” 2019, nr 4.
- Nowak I., *Prawo podatkowe jako prawo publiczne w świetle jego odrębności jako gałęzi prawa – wybrane zagadnienia*, [w:] *Prawo – społeczeństwo – jednostka. Człowiek – najlepsza inwestycja*, red. P. Ruczkowski, Kielce 2010.
- Nowak I., *Protokoły i adnotacje jako formy dokumentowania czynności postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 12.
- Nowak I., *Samokontrola decyzji podatkowych przez wójta, burmistrza (prezydenta miasta)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 3.
- Nowak I., *Skutki pominięcia pełnomocnika w sprawie podatkowej*, [w:] *Przemiany prawa publicznego i prywatnego na początku XXI wieku*, red. R. Frey, Kielce 2012.
- Nowak I., *Zasada jawności w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym na tle inkwizycyjnego stosunku podatkowoprawnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7.
- Nowak I., *Związanie organu podatkowego wydaną i doręczoną decyzją*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 10.
- Nowak I., Krajewska A., *Doradca podatkowy jako profesjonalny pełnomocnik w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, [w:] *Role uczestników postępowań sądowych – wczoraj, dziś i jutro*, t. 2, red. D. Gil, E. Kruk, Lublin 2015.
- Nowak I., Rutkowski B., *Pełnomocnictwo w świetle Ordynacji podatkowej – stan obecny a planowane zmiany*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014/el.
- Nykiel W., *Autonomia prawa podatkowego*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci Profesor Natalii Gajl*, red. T. Dębowska-Romanowska, A. Jankiewicz, Warszawa 1999.
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017.
- Piasecka P., *Ustanowienie przez świadka pełnomocnika w postępowaniu dowodowym przed organami podatkowymi*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 4.
- Pietrasz P., *Informatyzacja polskiego postępowania przed sądami administracyjnymi a jego zasady ogólne*, LEX/el. 2020.
- Pietrasz P., *Komentarz do art. 135 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, LEX/el. 2021.
- Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, red. W. Nykiel, Warszawa 2018.
- Presnarowicz S., *Komentarz do art. 123 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, LEX/el. 2021.
- Presnarowicz S., *Komentarz do art. 265 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Eteł, LEX/el. 2021.
- Przybysz P., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany (do art. 34 k.p.a.)*, LEX/el. 2021.

- Rodak B., *Komentarz do art. 138 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2021.
- Rodak B., *Strona postępowania*, [w:] *Ordynacja podatkowa 2019. Poradnik dla praktyków*, red. A. Mariański, Legalis/el. 2019.
- Romańska M., *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX/el. 2019.
- Rosenkranz A., *Ordynacja podatkowa. Opracowanie systematyczne*, Warszawa 1937.
- Skóra A., *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. M. Karpiuk, P. Krzykowski, A. Skóra, LEX/el. 2020.
- Wierzbowski M., Wiktorowska A., *Zagadnienia ogólne*, [w:] *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, red. M. Wierzbowski, Warszawa 2017.
- Wojewoda M., *Elementy prawa cywilnego i handlowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, t. 1, red. M. Sęk, Łódź 2014.
- Wrzeńska-Nowacka A., *Komentarz do art. 34 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, red. L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki, Gdańsk 2012.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998.
- Zirk-Sadowski M., *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2.

CURATOR OF AN INDIVIDUAL IN TAX PROCEEDINGS IN THE LIGHT OF ARTICLE 138 § 1 OF THE TAX ORDINANCE ACT

Summary. The article deals with the subject of the legal regulation in Article 138 § 1 of the Tax Ordinance Act (TOA), according to which the tax authority is obliged to apply to the court for the appointment of a curator for a person incapable of legal actions or an absent person. The author stresses that the provision of Article 138 § 1 of the TOA guarantees to a natural person who is incapacitated or absent that, through the appointment of a curator, the initiation and conduct of tax proceedings will take place while ensuring his/her proper representation at each of their stages.

Keywords: curator, absent person, a person incapable of legal actions, tax authority, representative, trial deputy