

Ireneusz Nowak*

WEZWANIA W ŚWIETLE POMOCY PRAWNEJ POMIĘDZY ORGANAMI ADMINISTRACJI PODATKOWEJ NA GRUNCIE ART. 157 I 157A ORDYNACJI PODATKOWEJ

Streszczenie. Artykuł poświęcony jest problematyce wezwań w świetle pomocy prawnej na gruncie postępowania podatkowego (art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej). Autor wykazał, że co do zasady wszystkie czynności procesowe w procedurze podatkowej powinny podejmować właściwe miejscowo, rzeczowo i instancyjnie monokratyczne organy podatkowe, od momentu jej wszczęcia do zakończenia. W art. 157 i 157a o.p. ustawodawca unormował jednak odstępstwa od tej reguły, kiedy to organ podatkowy prowadzący postępowanie główne zwraca się do innego organu administracji podatkowej o dokonanie potrzebnych według niego czynności procesowych.

Słowa kluczowe: pomoc prawna, postępowanie podatkowe, organ podatkowy, wezwania, Ordynacja podatkowa

1. WPROWADZENIE

Zasadniczym celem artykułu jest dokonanie ustaleń dotyczących wezwań w świetle instytucji pomocy prawnej pomiędzy organami administracji podatkowej. Punktem wyjścia jest wskazanie zasięgu terytorialnego wezwań, w tym m.in. dokonanie czynności procesowych w miejscu pobytu wezwanego oraz tzw. bezwzględny obowiązek podmiotu wezwanego

* Doktor, adiunkt Katedry Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: inowak@wpia.uni.lodz.pl

stawienia się przed organem podatkowym. Zasadnicza część publikacji dotyczy jednak kwestii budzących największą wątpliwość w świetle art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej¹ (dalej: o.p.). Nie jest jednak celem autora opracowania całościowa prezentacja obowiązujących unormowań, ale jedynie zwrócenie w nim uwagi na pewne mankamenty regulacji prawnej oraz wątpliwości interpretacyjne, jakie niesie ona za sobą, wraz z postulatami *de lege lata* i *de lege ferenda*.

2. DOKONYWANIE CZYNNOŚCI PROCESOWYCH W MIEJSCU POBYTU WEZWANEGO JAKO WYJĄTEK OD ZASADY OSOBISTEGO STAWIENICTWA

W toku prowadzonej procedury podatkowej na organie podatkowym spoczywają obowiązki w zakresie przeprowadzenia postępowania dowodowego i wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności sprawy (art. 122 o.p. w zw. z art. 187 o.p.). W tym celu nieodzowne jest m.in. uczestnictwo w postępowaniu podatkowym strony postępowania oraz innych podmiotów, np. świadków, biegłych itp.² Jest to możliwe dzięki przepisom normującym instytucję wezwań, które pozwalają organom orzekającym na wykonywanie podstawowych obowiązków w toku procesu podatkowego w celu jego prawidłowego przebiegu i terminowego zakończenia.

Podstawą prawną wezwań jest art. 155 § 1 o.p., zgodnie z którym organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, w tym także w formie dokumentu elektronicznego, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Treść art. 155 o.p. oraz jego usytuowanie w Ordynacji podatkowej jednoznacznie wskazują, że ma on zastosowanie w toczącym się już postępowaniu podatkowym³, co oznacza,

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 900 ze zm.).

² D. Strzelec, *Wezwania jako czynności porządkujące postępowanie podatkowe – standardy stosowania, najczęstsze nieprawidłowości*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 10, s. 29 i n.; idem, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym 2015*, LEX/el.

³ L. Etel, *Uprawnienia gminnych organów podatkowych*, cz. III, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 52 i n.; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 8 stycznia 2010 r., sygn. II FSK 346/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2010 r., sygn. II FSK 1961/09, CBOSA.

że zarówno przed wszczęciem, jak i po zakończeniu procedury podatkowej⁴ organ podatkowy nie może dokonywać wezwań w trybie art. 155 o.p.⁵, ponieważ nie można z brzmienia tego przepisu wyprowadzić wniosku, że „prawo wzywania ma charakter generalny i abstrakcyjny”⁶.

Przepis art. 155 o.p. nakłada obowiązek określonego zachowania po stronie zobowiązanego, który może sprowadzać się do: złożenia wyjaśnień lub zeznań, przedłożenia dokumentów bądź dokonania określonej czynności. Ponadto obowiązki te mogą być wykonane poprzez osobiste stawiennictwo lub też bez bezpośredniego kontaktu osoby wzywanej z organem podatkowym, tj. poprzez pisemne zadośćuczynienie wezwaniu⁷. O sposobie wykonania tego obowiązku każdorazowo decyduje podatkowy organ orzekający, ponieważ jako „gospodarz” prowadzonego procesu podatkowego posiada wiedzę o niezbędności danych czynności dla wyjaśnienia stanu faktycznego i rozstrzygnięcia sprawy⁸.

Ustawodawca przyjmuje w art. 155 § 1 o.p. zasadę osobistego stawiennictwa strony lub innych osób⁹. Zgodnie jednak z treścią art. 155 § 2 o.p., jeżeli osoba wezwana nie może stawić się z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienia lub zeznania albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby. „Chodzi oczywiście o takie wypadki, w których obiektywnie realizacja obowiązku osobistego stawiennictwa jest niewykonalna”¹⁰. Biorąc zatem pod uwagę fakt, że konstrukcja prawna z art. 155 § 2 o.p. stanowi wyjątek od ogólnej zasady dopuszczalności wezwań w procesie podatkowym¹¹ wobec art. 155

⁴ Na mocy art. 280 i 292 o.p. przepisy o wezwaniach stosowane są także odpowiednio w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej (art. 94 ust. 1 Ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 768 ze zm.), zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, s. 823.

⁵ Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. I GSK 510/14, CBOŚA.

⁶ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 90; I. Nowak, *Istota i znaczenie wezwań w postępowaniu podatkowym*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 7–8, s. 20–26/25–30.

⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 22 grudnia 2015 r., sygn. III SA/Gl 2033/15, CBOŚA.

⁸ Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. I GSK 733/15, CBOŚA.

⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 grudnia 2005 r., sygn. III SA/Wa 2539/05, CBOŚA.

¹⁰ Por. A. Matan, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*, [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2010*, LEX/el.

¹¹ J. Zimmermann, op. cit., s. 90.

§ 1 o.p., należy podkreślić, że jej wykładnia musi mieć charakter ściśle zawężający, ponieważ organ orzekający, dokonując każdorazowej interpretacji takich przesłanek, jak choroba, kalectwo i inna ważna przyczyna, „musi brać pod uwagę to, czy okoliczności te mają charakter trwały albo też czy będą one występowały przez dłuższy czas, jak również to, czy okoliczności te faktycznie nie mogą być przewyciężone przy wykorzystaniu nawet nadzwyczajnego nakładu sił i środków”¹². Należy też przyjąć, że przewidziana w art. 155 § 2 o.p. możliwość dokonania czynności w miejscu pobytu strony postępowania jest wyjątkiem i niewątpliwie może znajdować zastosowanie tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach¹³.

Katalog przeszkód natury faktycznej, które uniemożliwiają uczestnikom postępowania podatkowego osobiste stawiennictwo przed organem podatkowym, nie ma charakteru zamkniętego. Ustawodawca oprócz choroby i kalectwa, które nie budzą większych wątpliwości interpretacyjnych, posługuje się klauzulą generalną „inna ważna przyczyna”¹⁴. W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że „każda przyczyna, która będzie uniemożliwiała lub znacznie utrudniała osobie wezwanej osobiste stawienie się przed organem podatkowym, będzie mogła zostać uznana za „inną ważną przyczynę”¹⁵, np. podeszły wiek osoby wzywanej, w tym jej stan zdrowia fizycznego i psychicznego¹⁶, sprawowanie opieki nad osobą niepełnosprawną itp. Inna niż choroba czy kalectwo „ważna przyczyna” powinna mieć zatem charakter obiektywny, niezależny od woli osoby wzywanej¹⁷. Inaczej mówiąc, czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego nie powinien korzystać z art. 155 § 2 o.p., gdy zaistniała przeszkoda w prowadzonym postępowaniu podatkowym ma charakter krótkotrwały¹⁸.

W piśmiennictwie akcentuje się, że „zastosowanie tej szczególnej i wyjątkowej formy działania organu możliwe jest przy spełnieniu określonych

¹² Por. P. Wajda, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, Legalis/el.

¹³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 listopada 2004 r., sygn. III SA 3334/03, CBOSA.

¹⁴ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 187.

¹⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, M. Masternak, *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Gdańsk 2003, s. 270.

¹⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lutego 2016 r., sygn. III SA/Wa 855/15, CBOSA.

¹⁷ Por. A. Wrzezińska-Nowacka, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*, [w:] L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2012, s. 218.

¹⁸ Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*, [w:] J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.

warunków. Chodzi tu o przypadki, w których osoba wezwana nie może się stawić z powodu choroby, kalectwa lub z innej ważnej przyczyny. Nie powinno ulegać wątpliwości, że informacja o chorobie osoby wezwanej powinna być we właściwy sposób udokumentowana (najczęściej będzie to zaświadczenie lekarskie, może to być także urzędowo poświadczona informacja o pobycie osoby wezwanej np. w szpitalu, uzdrowisku). Przyjąc też należy, że – co do zasady – będzie tu chodzić o choroby długotrwałe, nierokujące w szybkim tempie możliwości stawienia się osoby wezwanej. W wyjątkowych sytuacjach, gdy rozstrzygnięcia sprawy nie można odwlekać, może chodzić o każdą, nawet niezbyt długo trwającą chorobę. Mniej wątpliwości powstaje w sytuacji stosowania tej formy działania w przypadku kalectwa osoby wezwanej. Tu w każdej sytuacji należy badać, czy kalectwo, jego stopień i charakter uniemożliwiają osobie kalekiej stawienie się w miejscu wskazanym przez organ. Ustawa nie określa, co należy rozumieć przez inne niż choroba i kalectwo przeszkody uniemożliwiającej stawiennictwo. Można tu w szczególności wskazać konieczność pozostawiania osoby wezwanej w swoim miejscu zamieszkania w związku z wykonywaniem obowiązków opiekuńczych¹⁹.

Tylko i wyłącznie organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe ocenia okoliczności i decyduje o możliwości przyjęcia wyjaśnień lub zeznań albo dokonania czynności w miejscu pobytu osoby wzywanej²⁰. Warto jednak w tym miejscu wskazać, że prawodawcy w art. 155 § 2 o.p. przyświecała intencja humanizacji procedury podatkowej i tzw. ekonomika procesowa w dążeniu do przyspieszenia załatwienia sprawy podatkowej²¹. Innymi słowy, „przyjęte tu rozwiązanie, z jednej strony, uwzględnia szczególną sytuację życiową adresata, z drugiej zaś strony spełnia cel w postaci wyeliminowania przeszkody hamującej toczące się postępowanie”²². Tożsame w tej mierze stanowisko zajął WSA w Gliwicach w wyroku z dnia

¹⁹ R. Hauser, *Komentarz do art. 155 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, LEX/el.

²⁰ Por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*, [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, LEX/el.; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 maja 2015 r., sygn. I SA/Sz 329/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 3 października 2017 r., sygn. II FSK 2286/15, CBOSA.

²¹ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 155 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 965.

²² M. Kurzac, H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 155 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2018*, Legalis/el.

9 marca 2017 r.²³, gdzie wskazał, że nie kwestionując potrzeby przewidzianego prawem dyscyplinowania osób, które celowo utrudniają organowi podatkowemu prowadzone postępowanie, w sytuacji gdy wzywany podmiot doznał m.in. stłuczenia głowy, skręcenia kręgosłupa szyjnego, stłuczenia klatki piersiowej, zalecono mu oszczędzający tryb życia, kołnierz ortopedyczny do dwóch tygodni i kontrolę w poradni urazowo-ortopedycznej, a organ podatkowy został uprzedzony o przyczynie nieobecności, to powinien zaplanowane czynności przeprowadzić w miejscu pobytu (zamieszkania) osoby, co *expressis verbis* przewiduje art. 155 § 2 o.p. Co więcej, wobec brzmienia tego przepisu duże znaczenie ma, że zastosowanie tej szczególnej i wyjątkowej formy działania organu administracji podatkowej możliwe jest przy spełnieniu określonych warunków, natomiast obawa o możliwość utraty dokumentów w drodze i narażenia się np. na zarzut nieprawidłowego ich zabezpieczenia nie mieści się w hipotezie normy prawnej zawartej w tym przepisie²⁴.

3. ZASIĘG TERYTORIALNY WEZWAŃ

Zgodnie z art. 156 § 1 o.p. wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa²⁵. W piśmiennictwie słusznie wskazuje się, że ograniczenie z art. 156 § 1 o.p. do osobistego stawiennictwa tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa dana osoba, stało się dla niej bardziej uciążliwe i kosztowne, biorąc pod uwagę fakt, że przepis ten w niezmienionym brzmieniu obowiązuje od wejścia w życie Ordynacji podatkowej (1997 r.), gdy tymczasem zasadniczo zmienił się podział administracyjny kraju i obecnie województwa mają znacznie większy obszar niż poprzednio²⁶.

²³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 marca 2017 r., sygn. III SA/GI 1438/16, CBOSA.

²⁴ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 października 2017 r., sygn. I SA/Wr 142/17, CBOSA.

²⁵ Wobec braku na gruncie Ordynacji podatkowej definicji miejsca zamieszkania lub przebywania wydaje się, że na potrzeby art. 156 § 1 o.p. zamieszkiwanie należy traktować jako pobyt stały, a przebywanie jako pobyt czasowy w określonej miejscowości i pod oznaczonym adresem – wyrok WSA w Opolu z dnia 8 lutego 2018 r., sygn. I SA/Op 495/17, CBOSA.

²⁶ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 155 o.p.*, s. 966; J. Zimmermann, op. cit., s. 90; W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), *Studia nad Ordynacją podatkową*, Łódź–Toruń 1999, s. 44; H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 156 o.p.*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Legalis/el.

Jak stanowi § 2 art. 156 o.p., jeżeli właściwym miejscowo do rozpatrzenia sprawy jest organ podatkowy mający siedzibę na obszarze województwa innego niż określone w § 1, osoba obowiązana do osobistego stawienia się może zastrzec, że chce stawić się przed organem właściwym do rozpatrzenia sprawy²⁷. Niemniej jednak w przypadku wszczęcia procedury podatkowej z urzędu organ podatkowy w postanowieniu o wszczęciu postępowania musi pouczać stronę o możliwości złożenia, w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia, zastrzeżenia, o którym mowa w § 2 art. 156 o.p.²⁸ Dopiero zatem od daty skutecznego doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu procesu podatkowego podejmowane przez organ administracji publicznej czynności wywołują stosowne skutki prawne, gdyż tylko od tej chwili mogą być w pełni realizowane przepisy proceduralne²⁹. Przyjąć więc należy, że regulacje prawne z art. 156 § 2 i 3 o.p. znajdują swoją konkretyzację w zasadzie unormowanej w art. 123 § 1 o.p., zgodnie z którą organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania³⁰, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań³¹. Obowiązek zapewnienia czynnego udziału stronie w prowadzonym przez organ podatkowy postępowaniu, w rozumieniu art. 123 o.p., jest konkretyzowany przez dalsze przepisy tego aktu, kreujące poszczególne obowiązki organu i instytucje procesowe i umożliwiające stronie skorzystanie z praw, jakie przewidział dla niej ustawodawca³².

²⁷ Na aprobatę zasługuje pogląd wyrażony w literaturze przedmiotu, że „całkowicie niefortunne jest używanie w art. 156 § 2 o.p. określenia «osoba obowiązana do osobistego stawienia się» w stosunku do osoby, która, ze względu na swe miejsce zamieszkania lub pobytu, nie jest właśnie obowiązana do osobistego stawiennictwa, ale chce się stawić przed organem podatkowym. Ustawodawca z całą pewnością popełnił w tym przepisie błąd, opuszczając partykułę «nie». W istocie, chodzi o to, że osoba nie obowiązana do osobistego stawiennictwa, może zastrzec, iż chce się stawić przed organem” – W. Chróścielewski, *Wezwania*, [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 52–53.

²⁸ Artykuł 156 § 3 o.p.

²⁹ Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 1500/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 21 marca 2014 r., sygn. I FSK 2173/13, CBOSA.

³⁰ Przez udział w procesie podatkowym należy rozumieć udział strony w całym ciągu czynności prowadzonych przez organ procesowy w procedurze podatkowej.

³¹ Wyrok NSA z dnia 27 maja 2015 r., sygn. I GSK 803/13, CBOSA.

³² Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 13 grudnia 2016 r., sygn. I SA/Rz 802/16, CBOSA.

Zagadnienie czynnego udziału strony wynikające z art. 156 § 2 i 3 o.p. jest jednak złożone, bowiem, jak trafnie stwierdzono w piśmiennictwie, unormowania paragrafów 2–3 art. 156 o.p. „różnią się nie tylko zakresem podmiotowym ich stosowania, bo § 2 dotyczy każdego uczestnika postępowania, którego można wezwać do osobistego stawiennictwa, a § 3 stanowi o uprawnieniach wyłącznie stron, ale również tym, że uprawnienie stron jest ograniczone aktem wszczęcia i fazą postępowania podatkowego oraz terminem, a nie ma takiego ograniczenia w § 2. [...] Unormowanie zawarte w art. 156 § 3 o.p. pod pewnymi względami ograniczające uprawnienia strony jako osoby wzywanej do osobistego stawiennictwa, jednocześnie ją uprzywilejowuje, bo organ podatkowy ma obowiązek zamieszczenia pouczenia o uprawnieniu strony w postanowieniu wszczynającym postępowanie podatkowe”³³. *Notabene* brzmienie art. 156 § 2–3 o.p. nie jest jasne, jeśli chodzi o termin do wniesienia zastrzeżenia, ponieważ „żaden przepis nie wyznacza terminu dla złożenia zastrzeżenia przez stronę w przypadku, gdy postępowanie zostanie wszczęte na jej wniosek, ani też dla złożenia takiego zastrzeżenia przez innych uczestników postępowania”³⁴. Biorąc pod uwagę zasady ogólne procedury podatkowej, w szczególności czynnego udziału strony, udzielania informacji i wyjaśnień o przepisach prawa, budzenia zaufania oraz zasadę bezpośredniości prowadzenia postępowania dowodowego, uprawniony wydaje się pogląd, że zastrzeżenia można dokonać w trakcie trwania postępowania podatkowego³⁵. Odmienna interpretacja byłaby zresztą sprzeczna z istotą działania racjonalnego ustawodawcy, który przecież tworzy przepisy co do zasady spójne z zasadami rangi konstytucyjnej³⁶.

Z przepisu art. 156 § 1 o.p. wywieść należy, że wprowadza on dodatkowe, oprócz wynikającego z treści art. 156 § 2 o.p., ograniczenie w zakresie obowiązku osobistego stawiennictwa, obejmujące ściśle określony obszar terytorialny³⁷. Powyższe nie zmienia jednak faktu, że mimo iż przepisy art. 156 i 157 o.p. normują dodatkowe zakazy w zakresie wzywania osób i łączą obowiązek osobistego stawiennictwa z obszarem województwa,

³³ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 155 o.p.*, s. 967.

³⁴ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 828.

³⁵ D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe...*

³⁶ Por. wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 14 czerwca 2018 r., sygn. II SAB/Go 24/18, CBOŚA.

³⁷ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 156 o.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany 2018*, LEX/el.; R. Hauser, *Komentarz do art. 156 o.p.*

w którym osoba zamieszkuje, nie mają zastosowania do sytuacji zawiadomienia strony o wyznaczeniu terminu do zapoznania się przez nią z zebrany materiałem dowodowym, ponieważ stawiennictwo to jest uprawnieniem strony, a nie jej obowiązkiem³⁸. Ponadto wezwanie w trybie art. 155 § 1 o.p. należy odróżnić od zawiadomień mających w istocie wyłącznie charakter informacyjny (np. art. 190 § 1 lub art. 200 o.p.)³⁹. Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd wyraził P. Pietrasz, według którego „w praktyce zawiadomienia są kierowane do stron w związku z koniecznością zapewnienia im czynnego udziału w każdym stadium”⁴⁰ procedury podatkowej.

4. BEZWZGLĘDNY OBOWIĄZEK STAWIENIA SIĘ PRZED ORGANEM PODATKOWYM

Według art. 158 o.p. przepisów art. 156 § 1 o.p. oraz art. 157 o.p. nie stosuje się w przypadkach, w których charakter sprawy lub czynności wymaga osobistego stawienia się przed organem podatkowym prowadzącym postępowanie. Podmiot wezwany do osobistego stawiennictwa (art. 158 o.p.) zobligowany jest zatem zadośćuczynić wezwaniu niezależnie od miejsca zamieszkania lub pobytu w kraju⁴¹, zgodnie z zasadą bezpośredniości postępowania dowodowego w procesie podatkowym⁴². Inaczej rzecz ujmując, na podstawie art. 158 o.p. osoba wezwana do osobistego stawienia się musi bezwzględnie spełnić ten obowiązek, niezależnie od geograficznej lokalizacji miejsca, w którym ma się stawić, i lokalizacji miejsca, w którym aktualnie przebywa⁴³, ponieważ ze względu na przesłanki wskazane w art. 158 o.p. nie stosuje się przepisów o terytorialnym ograniczeniu obowiązku osobistego stawiennictwa z art. 156 o.p. ani o udzielaniu pomocy prawnej z art. 157 o.p.⁴⁴ Zwraca na to uwagę również orzecznictwo sądowe, podnosząc, że unormowania zawarte w przepisach art. 156–157 o.p.

³⁸ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 5 kwietnia 2012 r., sygn. I SA/Ke 62/12, CBOSA; wyroki WSA w Kielcach z dnia 13 marca 2012 r., sygn. I SA/Ke 22-25/12, CBOSA.

³⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 1 października 2014 r., sygn. I SA/Sz 593/14, CBOSA; R. Hauser, *Komentarz do art. 155 o.p.*

⁴⁰ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 155 o.p.*; por. Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz 1996*, LEX/el.; R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.

⁴¹ Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 53 k.p.a.*

⁴² J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 158 o.p.*, s. 971.

⁴³ Por. P. Wajda, *Komentarz do art. 53 k.p.a.*

⁴⁴ Por. R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego...*

nie są uregulowaniami bezwzględnie obowiązującym ze względu na treść art. 158 o.p., który stanowi, że przepisów art. 156 § 1 o.p. oraz art. 157 o.p. nie stosuje się w przypadkach, w których charakter sprawy lub czynności wymaga osobistego stawienia się przed organem podatkowym prowadzącym postępowanie⁴⁵.

Zastosowanie przez normodawcę w art. 158 o.p. spójnika „lub” wskazuje, że wezwanie może być dokonane zarówno w sytuacji, gdy przemawia za tym charakter sprawy, jak i w okolicznościach, gdy jest to niezbędne ze względu na charakter danej czynności procesowej, a także w obu tych sytuacjach proceduralnych łącznie⁴⁶. W istocie są to czynności, których będzie mogła dokonać jedynie osoba wzywana, i to wyłącznie przed organem prowadzącym postępowanie podatkowe⁴⁷.

Przepis art. 158 o.p. „wyłączający stosowanie art. 156 § 1 i art. 157 o.p. jest konsekwencją charakteru wezwania osobistego”⁴⁸. Niemniej należy zauważyć, że obowiązek wynikający z wezwania będzie aktualny, o ile organ procesowy wyraźnie powoła się na przepis art. 158 o.p., ponieważ tylko w tej sytuacji jest możliwe zastosowanie sankcji (np. kary porządkowej czy środków egzekucyjnych) związanych z uchylaniem się od wykonania tego obowiązku⁴⁹. W istocie przepis art. 158 o.p. pozostawia organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie ocenę tego, czy sprawa ma charakter taki, że trzeba określić osobę lub osoby wezwać do stawienia się przed organem, bo np. strona wyraziła zgodę na jej przesłuchanie (art. 199 o.p.), lub tylko przy osobistym stawiennictwie osoby biorącej udział w procesie zostaną zachowane wymagania dotyczące ochrony tajemnicy skarbowej⁵⁰.

Czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego, biorąc pod uwagę przede wszystkim zasadę prawdy obiektywnej, powinien kierować się przesłanką niezbędności wezwania do osobistego stawiennictwa określonych osób, tak aby w praktyce nie dochodziło do nadużywania tej instytucji⁵¹, ponieważ także w świetle art. 155 § 1a o.p. organ podatkowy obowiązany

⁴⁵ Por. wyroki NSA z dnia 30 lipca 2009 r., sygn. I FSK 1238-1239/08, CBOSA.

⁴⁶ Por. P. Wajda, *Komentarz do art. 53 k.p.a.*

⁴⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 834.

⁴⁸ M. Kurzac, H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 158 o.p.*

⁴⁹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 września 2014 r., sygn. VI SA/Wa 3164/13, CBOSA.

⁵⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 grudnia 2011 r., sygn. I SA/Gl 654/11, CBOSA.

⁵¹ M. Kurzac, H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 158 o.p.*

jest dołożyć starań, aby zadośćuczynienie wezwaniu nie było uciążliwe. Prawdą jest, że to charakter sprawy lub czynności decyduje o tym, iż organ prowadzący postępowanie podatkowe nie będzie związany ograniczeniami dotyczącymi obowiązku osobistego stawiennictwa (art. 156 o.p.), a także nie będzie uprawniony do zastosowania instytucji pomocy prawnej (art. 157 o.p.)⁵², jednakże wezwania z art. 158 o.p. ograniczone są zarówno dyspozycjami art. 155 o.p., jak i wyjątkowym charakterem art. 158 o.p., przez co należy stosować interpretację ścieśniającą⁵³. Podobne stanowisko prezentowane jest też w orzecznictwie, gdzie czytamy, że skoro Ordynacja podatkowa wprowadza wyjątek od ustawowego ograniczenia obowiązku stawiennictwa i ponadto organowi podatkowemu pozostawia samodzielną ocenę tego, czy ten wyjątek, w postaci potrzeby osobistego stawiennictwa określonej osoby, faktycznie zachodzi – nie powinno budzić wątpliwości, że unormowanie zawarte w art. 158 o.p., ograniczając określone w art. 156 i 157 o.p. uprawnienie osób wezwanych, podlegać musi wykładni ścisłej⁵⁴.

Obowiązek osobistego stawienia się poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa osoba wzywana, unormowany jest również w § 4 i 5 art. 156 o.p. Według § 4 art. 156 o.p. wezwany w postępowaniu prowadzonym przez organ wyznaczony na podstawie art. 18c o.p. jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Natomiast zgodnie z § 5 art. 156 o.p. wezwany w toku postępowania w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1 o.p., jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa.

W przypadkach z § 4–5 art. 156 o.p. wezwany obowiązany będzie do osobistego stawiennictwa przed organem podatkowym niezależnie od jego miejsca zamieszkania lub pobytu, a więc również poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa (art. 156 § 4 o.p.). Dodatkowo należy podkreślić, że organ podatkowy wzywa do osobistego stawiennictwa tylko wtedy, gdy jest to niezbędne do wyjaśnienia stanu faktycznego⁵⁵.

⁵² Por. A. Matan, *Komentarz do art. 53 k.p.a.*

⁵³ Por. Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*; A. Wróbel, *Komentarz do art. 53 k.p.a.*

⁵⁴ Por. wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r., sygn. II GSK 516/15, CBOSA.

⁵⁵ Zob. projekt ustawy – o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z projektami aktów wykonawczych, druk sejmowy nr 3462/VII kadencja, Warszawa, 2 czerwca 2015 r., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=3462> (dostęp: 30.12.2018).

Ponadto wprowadzenie wymogu osobistego stawienia się podatnika na wezwanie organu podatkowego ma się przyczynić do pełniejszego wyjaśnienia sprawy podatkowej i jest związane ze zmianami właściwości organów procesowych⁵⁶.

5. POMOC PRAWNA W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM W ŚWIETLE ART. 157 O.P.

Według art. 157 § 1 o.p., jeżeli postępowanie podatkowe prowadzone jest przez organ podatkowy, którego siedziba nie znajduje się na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa osoba obowiązana do osobistego stawiennictwa, oraz jeżeli osoba ta nie złożyła zastrzeżenia, o którym mowa w art. 156 § 2 o.p., organ ten zwraca się do organu podatkowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania lub pobytu tej osoby o wezwanie jej w celu złożenia wyjaśnień lub zeznań albo dokonania innych czynności związanych z prowadzonym postępowaniem. Z brzmienia art. 157 o.p. wynika, że organ administracji podatkowej prowadzący szczególne postępowanie administracyjne zobowiązany jest do korzystania z trybu przeprowadzenia czynności przewidzianego w art. 157 o.p. w każdym przypadku, gdy obowiązek stawiennictwa osoby wezwanej do złożenia wyjaśnień lub zeznań albo dokonania innych czynności wykracza poza obręb województwa⁵⁷, w którym ona zamieszkuje lub przebywa, oraz jeżeli osoba ta nie złożyła zastrzeżenia, o którym mowa w art. 156 § 2 o.p.⁵⁸ „W przypadku gdy organem podatkowym właściwym w sprawie jest państwowy organ podatkowy (np. naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celnego), nie ma przeszkód, aby pomoc prawną realizował samorządowy organ podatkowy, np. wójt gminy”⁵⁹. Jak wynika z powyższego, poza przesłankami wynikającymi z art. 157 o.p., niedopuszczalne jest korzystanie z pomocy prawnej innego organu podatkowego⁶⁰, ponieważ

⁵⁶ Ibidem.

⁵⁷ M. Münnich, *Ogólne instytucje procesowe i czynności materialno-techniczne postępowania podatkowego*, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, s. 195; wyroki WSA w Lublinie z dnia 11 grudnia 2007 r., sygn. I SA/Lu 175-176/07, CBOSA.

⁵⁸ Por. wyrok NSA z dnia 9 października 1986 r., sygn. SA/Gd 630/86, CBOSA.

⁵⁹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 157 o.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa...*

⁶⁰ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007, s. 185.

„stosowanie tej instytucji w innych przypadkach równoznaczne będzie z naruszeniem zasady bezpośredniości”⁶¹.

Artykuł 157 § 1 o.p. normuje kwestie związane z udzielaniem pomocy prawnej między organami administracji podatkowej (tzw. instytucja pomocy prawnej), czyli *sui generis* „delegowania” pewnego zakresu czynności procesowych na inny organ administracyjny przy uwzględnieniu m.in. zasady szybkości postępowania i tzw. założeń ekonomiki procesowej⁶². Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd wyraził R. Hauser, według którego „w istocie chodzi o swoiste zastępstwo organu prowadzącego postępowanie podatkowe”⁶³.

Pomoc prawna stanowi odejście od zasady bezpośredniości w postępowaniu dowodowym⁶⁴, ponieważ czynny podmiot stosunku podatkowo-prawnego prowadzący postępowanie podatkowe nie ma w tym przypadku do czynienia bezpośrednio z podmiotami uczestniczącymi w procedurze podatkowej, gdyż w to miejsce będzie dysponował jedynie protokołami sporządzonymi przez inny organ procesowy z czynności z udziałem tych osób, np. świadka, biegłego⁶⁵. Innymi słowy, korzystanie w procesie podatkowym z tzw. pomocy prawnej ogranicza zastosowanie zasady bezpośredniości w postępowaniu dowodowym⁶⁶. W związku z tym należy przyjąć, że na podstawie przepisu art. 157 o.p. organ podatkowy włącza do akt sprawy m.in. środki dowodowe zebrane przez inny organ administracji podatkowej, co w żaden sposób nie naruszy zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, ani też innych przepisów Ordynacji podatkowej⁶⁷.

Stosowanie przepisu art. 157 o.p., określającego zasady korzystania przez organ prowadzący postępowanie z pomocy prawnej, w żadnym razie nie może skłaniać do wniosku, że przepis ten uchyla nakaz realizowania ogólnej zasady czynnego udziału stron w toczącej się procedurze podatkowej (art. 123 § 1 o.p.)⁶⁸. W literaturze podkreśla się, że „w praktyce

⁶¹ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 759.

⁶² Por. I. Nowak, *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecznictwem*, Kielce 2012, s. 155 i n.

⁶³ R. Hauser, *Komentarz do art. 157 o.p.*

⁶⁴ Por. B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2017, s. 214.

⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2015 r., sygn. I GSK 1932/13, CBOSA; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 157 o.p.*

⁶⁶ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 grudnia 2012 r., sygn. III SA/Wa 1335/12, CBOSA.

⁶⁷ Por. wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. I FSK 195/16, CBOSA.

⁶⁸ Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 1 lipca 2004 r., sygn. II SA/Lu 1491/03, CBOSA.

dochodzi do swoistych nieporozumień w kwestii, który organ (właściwy w sprawie czy też udzielający pomocy) powinien zawiadamiać stronę o terminie i miejscu czynności dowodowej. Jest to kwestia do uzgodnienia pomiędzy tymi organami. Logiczne wydaje się realizowanie tego obowiązku przez organ udzielający pomocy, gdyż to ten podmiot określa termin i miejsce przeprowadzenia czynności procesowej. Negatywne skutki niezawiadomienia strony o czynnościach procesowych ponosi organ właściwy w sprawie⁶⁹. Należy jednak zaznaczyć, że organ podatkowy nie może stosować przepisu art. 157 o.p. w celu „przymuszenia” strony do zapoznania się w określony sposób z aktami sprawy⁷⁰. Ponadto ze względu na wyjątkowy charakter instytucji pomocy prawnej przesłanki jej zastosowania nie powinny być interpretowane w sposób rozszerzający⁷¹.

Jeżeli postępowanie podatkowe ma zmierzać do wszechstronnego i prawidłowego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy i zostać zakończona zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, to musi być prowadzone bezstronnie⁷². Główną gwarancją bezstronności orzekania w procesie podatkowym jest instytucja wyłączenia pracownika organu podatkowego oraz samego organu podatkowego (art. 130–132a o.p.). Nie ulega zatem wątpliwości, że przyczyny wyłączenia mają także zastosowanie do organów podatkowych i ich pracowników wezwanych do udzielenia pomocy prawnej⁷³. Płyne z tego wniosek, że wyłączeniu w trybie i na zasadach

⁶⁹ S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 157 o.p.*, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013*, LEX/el.

⁷⁰ Por. wyrok NSA z dnia 13 lutego 2014 r., sygn. I OSK 1806/12, CBOSA.

⁷¹ W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018, s. 129; wyrok NSA z dnia 3 czerwca 1997 r., sygn. I SA/Łd 302/96, CBOSA; R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego...*

⁷² I. Nowak, *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6, s. 20 i in.; idem, *Wyłączenie pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym – zagadnienia ogólne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8, s. 25 i n.; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 15 grudnia 2016 r., sygn. I SA/Wr 230/16, CBOSA.

⁷³ Szerzej I. Nowak, *Przesłanki wyłączenia pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 9, s. 18 i n.; idem, *Instytucja wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników jako gwarancja bezstronności przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych – uwagi krytyczne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2016/el.; M. Karlikowska,

określonych w przepisach art. 130–132a o.p. mogą podlegać zarówno pracownicy, jak i organy podatkowe, do których czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego prowadzący proces podatkowy zwrócił się o dokonanie czynności przewidzianych w art. 157 o.p.⁷⁴

Akta podatkowe powinny być w myśl art. 178 o.p. udostępniane stronie w lokalu organu prowadzącego postępowanie albo organu działającego w trybie pomocy prawnej na podstawie art. 157 o.p., w obecności pracownika tego organu⁷⁵. Artykuł 178 § 1 o.p. należy rozumieć w ten sposób, że na żądanie strony organ podatkowy (także działający w ramach pomocy prawnej) ma obowiązek udostępnić jej akta sprawy w celu zapoznania się z nimi⁷⁶. Ponadto przeglądanie akt sprawy wynikające z art. 178 § 1 o.p. jest uprawnieniem niezależnym od ustanowionego w art. 200 § 1 o.p. (prawa do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego)⁷⁷. Zastrzec jednak należy, że prawo do przeglądania akt sprawy przysługuje wyłącznie stronie procedury podatkowej, rozumianej zgodnie z art. 133 o.p.⁷⁸ Przy okazji warto zwrócić uwagę, że w judykaturze można spotkać się też z poglądem, że co do zasady przepis art. 178 § 1 o.p. nie oznacza, iż na organie podatkowym spoczywa obowiązek przesłania akt sprawy do miejscowości, w której mieszka strona. Nie oznacza to jednak, że nie mogą zaistnieć sytuacje wyjątkowe, które poprzez uniemożliwienie stronie zapoznania się z aktami postępowania ograniczą jej czynny udział w postępowaniu. W takiej sytuacji organ administracji publicznej może skorzystać z możliwości, jakie daje mu art. 157 o.p., i umożliwić stronie we właściwym organie administracji podatkowej przeglądanie akt sprawy⁷⁹.

Komentarz do art. 130 O.p., [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Komentarz do Ordynacji podatkowej 2011*, Legalis/el.

⁷⁴ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lipca 2017 r., sygn. II SA/Wa 238/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 października 2016 r., sygn. II SA/Wa 1380/16, CBOSA.

⁷⁵ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 sierpnia 2006 r., sygn. III SA/Kr 72/05, CBOSA; wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2015 r., sygn. II FSK 1300/13, CBOSA; G. Łaszczycza, *Akta sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym 2014*, LEX/el.

⁷⁶ Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2005 r., sygn. I FSK 247/05, CBOSA.

⁷⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. I SA/Po 1105/13, CBOSA.

⁷⁸ Szerzej I. Nowak, I. Ledzion, *Udostępnianie akt sprawy podatkowej*, cz. 1–2, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 4–5; J. Zimmermann, op. cit., s. 132.

⁷⁹ Por. wyrok NSA z dnia 11 maja 2010 r., sygn. I OSK 693/10, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 lutego 2013 r., sygn. II SA/Wa 2226/12, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 października 2012 r., sygn. I OSK 1284/11, CBOSA.

W świetle § 2 art. 157 o.p., zwracając się do innego organu podatkowego, organ prowadzący postępowanie główne określa okoliczności, które mają być przedmiotem wyjaśnień lub zeznań, albo czynności, jakie mają być dokonane. Oznacza to, że organ administracji podatkowej udzielający pomocy prawnej jest związany zakresem czynności wskazanych przez organ właściwy w myśl art. 157 § 2 o.p.⁸⁰ i nie może uchylić się od jej udzielenia. Innymi słowy, udzielenie pomocy prawnej jest wiążące dla organu władzy publicznej, który ma ją świadczyć⁸¹, co oznacza również, że jest on zobligowany ramami żądania i może podejmować tylko takie czynności procesowe, których od niego zażądano, m.in. w odniesieniu do imiennie wskazanych osób⁸². A *contrario* organ podatkowy udzielający pomocy prawnej nie jest umocowany do „wychodzenia” poza ramy żądania, ponieważ nie prowadzi on oddzielnego postępowania w określonej sprawie podatkowej⁸³. W literaturze słusznie wskazuje się, że „organ podatkowy udzielający pomocy prawnej nie ma swobody w podejmowanych czynnościach, a w szczególności nie może rozszerzać zakresu tych czynności, co oznacza, że nie może np. rozszerzać kręgu osób, które przesłucha, wychodząc tym samym poza katalog osób wskazanych w wezwaniu o udzielenie pomocy”⁸⁴. „Chodzi o to, aby organ wykonujący czynności zlecone ograniczył się do tego, co jest niezbędne w sprawie, i w szczególności aby nie dublował postępowania wyjaśniającego lub nie powtarzał czynności już dokonanych w procesie”⁸⁵. Należy także dodać, że podejmowane przez organ udzielający pomocy prawnej czynności dowodowe nie mogą prowadzić do ukształtowania pełnego stanu faktycznego lub prawnego, ponieważ wyłącznie pewna część postępowania dowodowego może być

⁸⁰ Por. G. Łaszczycza, *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, LEX/el.

⁸¹ W. Nykiel (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2018, s. 118.

⁸² Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 52 k.p.a.*; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 czerwca 2013 r., sygn. I SA/Bk 120/13, CBOSA.

⁸³ Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*

⁸⁴ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 157 o.p.*; D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe...*; odmiennie R. Hauser, *Wezwania w Kodeksie postępowania administracyjnego*, [w:] A. Łopatka, A. Wróbel, S. Kiewlicz (red.), *Państwo prawa. Administracja. Sądownictwo. Prace dedykowane Prof. dr. hab. Januszowi Łętowskiemu w 60. rocznicę urodzin*, Warszawa 1999, s. 330.

⁸⁵ R. Hauser, *Komentarz do art. 157 o.p.*

przeprowadzona w trybie przepisu art. 157 o.p.⁸⁶ Innymi słowy, postępowanie podatkowe, do prowadzenia którego umocowany jest organ pomocy prawnej, może być wyłącznie „dodatkowym” w stosunku do postępowania głównego przeprowadzonego przez organ właściwy⁸⁷.

Organ prowadzący postępowanie podatkowe nie może zwracać się z żądaniem do organu udzielającego pomocy prawnej w ogólnikowych sformułowaniach, ponieważ w przeciwnym razie ten ostatni nie będzie mógł prawidłowo wywiązać się ze „zleconego mu zadania”, co może doprowadzić do wydłużenia całego procesu podatkowego, gdyż zaistnieje wówczas potrzeba dublowania kolejnych żądań udzielania pomocy prawnej w tym samym zakresie⁸⁸. Warto w tym miejscu zasygnalizować, że następstwa czynności procesowych organu wezwanego do udzielenia pomocy prawnej obciążać będą wzywający organ podatkowy⁸⁹.

W art. 157 o.p. nie wskazano formy procesowej, w jakiej organ prowadzący postępowanie podatkowe powinien zwrócić się do innego organu o udzielenie pomocy prawnej. Wydaje się jednak, że organ uprawniony do skorzystania z pomocy prawnej jako organ właściwy do załatwienia sprawy podatkowej zwraca się do innego organu podatkowego o przeprowadzenie określonych czynności albo zbadanie okoliczności w formie postanowienia, na które nie służy zażalenie (art. 216 o.p.)⁹⁰. Okoliczność, że art. 157 o.p. nie formułuje wprost obowiązku wydania postanowienia, nie oznacza, że organ podatkowy nie został do jego wydania zobowiązany treścią art. 216 § 1 o.p.⁹¹ Oczywiście jest, że postanowienia wydawane w toku postępowania podatkowego dotyczą kwestii formalnych związanych z samym procesem podatkowym⁹².

Artykuł 157 o.p. nie normuje terminów, w jakich organ podatkowy wezwany do udzielenia pomocy prawnej ma dokonać czynności dowodowych⁹³.

⁸⁶ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 157 o.p.*, s. 969.

⁸⁷ Por. G. Łaszczycza, *Odtwarzanie akt sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 9, s. 50–61.

⁸⁸ Por. Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego...*

⁸⁹ Por. A. Wrześcińska-Nowacka, *Komentarz do art. 50 k.p.a.*, s. 220.

⁹⁰ Por. W. Chróścielewski, *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2002, s. 233; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 832.

⁹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. III SA/Wa 1906/16, CBOSA.

⁹² Por. postanowienie WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2015 r., sygn. III SA/Wa 616/15, CBOSA.

⁹³ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 157 o.p.*, s. 970.

Jednakże biorąc pod uwagę art. 125 § 1 o.p., wnikliwe i sprawne działanie organu administracji podatkowej nie może polegać na nieuzasadnionym pośpiechu i związanym z nim naruszeniu gwarancji procesowych strony⁹⁴, ponieważ w postępowaniu podatkowym chodzi zarówno o wyczerpujące zbadanie wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, jak i o to, aby czynności zmierzające do tego celu nie trwały nadmiernie długo⁹⁵. Innymi słowy, urzeczywistnieniu zasady prawdy obiektywnej, która ma ścisły związek z realizacją zasady praworządności, należy każdorazowo przyznać pierwszeństwo przed zasadą szybkości postępowania, bez względu na to, czy jej efektem będą ustalenia korzystne, czy też niekorzystne dla podatnika⁹⁶, pamiętając przy tym, że szybkość postępowania nie może być realizowana kosztem wnikliwości⁹⁷.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że upływ terminów załatwienia sprawy w procedurze podatkowej nie pozbawia czynnych podmiotów stosunku podatkowoprawnego zdolności do orzekania i nie powoduje wadliwości rozstrzygnięć wydanych z ich uchybieniem⁹⁸. W istocie, jeżeli organ zlecający nie będzie mógł prowadzić czynności procesowych ze względu na okres oczekiwania na materiały od organu udzielającego pomocy prawnej, to na podstawie art. 139 § 4 o.p. do terminów załatwienia sprawy nie wliczy się okresów opóźnień powstałych z przyczyn niezależnych od organu. Oznacza to, że organ podatkowy prowadzący postępowanie główne zobligowany będzie na podstawie art. 140 § 1–2 o.p. o każdym przypadku niezakończoności sprawy we właściwym terminie zawiadomić stronę, podając przyczyny jego niedotrzymania i wskazując nowy termin jej załatwienia⁹⁹.

⁹⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 stycznia 2012 r., sygn. II SA/Po 992/11, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 maja 2008 r., sygn. I SA/Kr 115/08, CBOSA.

⁹⁵ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 stycznia 2016 r., sygn. I SAB/Łd 30/15, CBOSA.

⁹⁶ Wyrok NSA z dnia 13 września 2013 r., sygn. II FSK 2323/11, CBOSA.

⁹⁷ I. Nowak, *Terminowość załatwiania spraw przed samorządowymi organami podatkowymi* (cz. 1), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 11, s. 18 i n.; wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 marca 2008 r., sygn. III SA/Wa 1921/07, CBOSA.

⁹⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 22 listopada 2017 r., sygn. I SA/Bk 834/17, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 sierpnia 2017 r., sygn. I SA/Kr 470/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 25 maja 2016 r., sygn. II FSK 1276/14, CBOSA.

⁹⁹ Szerzej I. Nowak, *Terminowość załatwiania spraw przed samorządowymi organami podatkowymi* (cz. 2), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 12, s. 21 i n.

6. POMOC PRAWNA W PROCEDURZE PODATKOWEJ
NA PODSTAWIE ART. 157A O.P.

Zgodnie z art. 157a o.p. organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie podatkowe, może zwrócić się o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem do innego organu podatkowego, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania. Przepis art. 157a o.p. dodany został na mocy art. 1 pkt 119 noweli z dnia 10 września 2015 r. i obowiązuje od 1 stycznia 2016 r. Jak czytamy w uzasadnieniu projektu, „pomoc prawna, przewidziana w art. 157 o.p., odnosi się obecnie jedynie do kwestii osobistego stawiennictwa osób wzywanych, a nie dotyczy takich czynności w postępowaniu podatkowym, jak przeprowadzenie dowodów z oględzin czy z przesłuchania świadka, niewymagających osobistego udziału strony. Umożliwienie organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie podatkowe skorzystania z pomocy prawnej przy dokonywaniu tego rodzaju czynności jest konieczne z punktu widzenia czasu trwania postępowania i wysokości kosztów ponoszonych w postępowaniu. Proponuje się zatem wprowadzenie instrumentu prawnego, który pozwoli organowi podatkowemu, przed którym toczy się postępowanie podatkowe, zwrócić się o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem do innego organu podatkowego, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania (art. 157a o.p.)”¹⁰⁰.

W piśmiennictwie trafnie oceniono, że ustawodawca na podstawie art. 157a o.p. uzupełnił i rozszerzył uprawnienie do stosowania pomocy prawnej wynikającej z przepisu art. 157 o.p., „umożliwiającego skorzystanie z pomocy prawnej w przypadkach czynności dokonywanych z udziałem osób wzywanych do osobistego stawiennictwa”¹⁰¹, przez co poszerzył wyjątki od zasady bezpośredniości w procedurze podatkowej¹⁰². W podobny sposób należałoby również rozumieć wypowiedź P. Pietrasza, który zauważa, że „prawo pomocy uregulowane w art. 157 § 1 o.p. dotyczy wyłącznie sytuacji związanych z dokonywaniem określonych czynności z udziałem osób wzywanych w celu osobistego stawiennictwa. Natomiast

¹⁰⁰ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 10 września 2015 r. (Dz.U. z 2015 r., poz. 1649), LEX/el.

¹⁰¹ R. Hauser, *Komentarz do art. 157a o.p.*

¹⁰² M. Kurzac, H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 157a o.p.*

[...] przepis art. 157a o.p. rozszerza zakres pomocy prawnej na wszelkie czynności związane z prowadzonym postępowaniem¹⁰³.

Institucja pomocy prawnej unormowana w przepisie art. 157a o.p. ma charakter fakultatywny, w przeciwieństwie do regulacji wynikającej z art. 157 o.p., a jej stosowanie zależy jedynie od czynnego podmiotu stosunku podatkowoprawnego prowadzącego postępowanie podatkowe¹⁰⁴. Świadczy o tym konstrukcja prawna art. 157a o.p., w której ustawodawca posługuje się zwrotem „organ podatkowy może” zwrócić się o dokonanie określonej czynności. Nie należy jednak zapominać także o tym, że normodawca statuuje dwie przesłanki, które uprawniają organ podatkowy o wystąpienie w sprawie pomocy prawnej do innego podmiotu podatkowego, tj. skrócenie czasu trwania lub obniżenie kosztów postępowania. To „w gestii organu prowadzącego postępowanie w sprawie pozostaje ocena, czy względy ekonomii procesowej (skrócenie czasu trwania lub obniżenie kosztów postępowania) przewyższają korzyści płynące z zastosowania zasady bezpośredniości w postępowaniu dowodowym¹⁰⁵. Przykładowo, jeżeli ze względu na wiek i odległość dzielącą miejsce zamieszkania strony od siedziby organu administracji podatkowej nie może ona stawić się na wezwanie, organ nie powinien odstępować od jej przesłuchania, ale musi zwrócić się o udzielenie pomocy prawnej do innego organu administracji podatkowej właściwego dla miejsca zamieszkania strony w tym samym województwie, określając np. okoliczności będące przedmiotem zeznań strony oraz pytania, które należy zadać tak, aby dokonywana w taki pośredni sposób czynność procesowa rzeczywiście mogła się przyczynić do wyjaśnienia okoliczności istotnych dla sprawy podatkowej¹⁰⁶.

Na gruncie powyższych rozważań warto zwrócić uwagę, że kryteria z art. 157a o.p. odróżniają tę regulację szczególnej pomocy prawnej od unormowania skorzystania z niej na zasadzie ogólnej, statutowanej w art. 157 o.p., uwarunkowanego obszarem terytorialnym województwa, na terenie którego nie ma siedziby organu administracji podatkowej¹⁰⁷. W piśmiennictwie przyjmuje się, że „należy również zwrócić uwagę na brzmienie przepisu,

¹⁰³ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 157a o.p.*

¹⁰⁴ R. Hauser, *Komentarz do art. 157a o.p.*; J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 155 o.p.*, s. 970.

¹⁰⁵ M. Kurzac, H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 157a o.p.*

¹⁰⁶ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 7 kwietnia 2011 r., sygn. II SA/Go 51/11, CBOSA.

¹⁰⁷ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 157 o.p.*, s. 970.

a w szczególności na nieostre i szerokie zakresowo znaczenie zwrotu dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem. Należy zatem przyjąć, że ustawodawca zamierzał uregulować czynności zarówno dowodowe, np. oględziny rzeczy lub oględziny miejsca, jak i wszelkie inne czynności, do których dokonywania jest zobowiązany lub uprawniony organ podatkowy¹⁰⁸.

Niezależnie jednak od braku w art. 157a o.p. możliwości przedstawienia swoistych wytycznych odnośnie do dokonania określonej czynności procesowej organowi administracji podatkowej, do którego zwrócono się o udzielenie pomocy prawnej, przyjąć należy, że na wzór art. 157 o.p. takie „wskazania” organu prowadzącego postępowanie główne powinny być zawarte¹⁰⁹.

7. PODSUMOWANIE

Zgodnie z regułą prawdy obiektywnej, jako naczelną zasadą postępowania podatkowego, czynne podmioty stosunku podatkowoprawnego mają obowiązek podjęcia wszelkich czynności niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia sprawy¹¹⁰. W tym celu organ podatkowy decyduje o możliwości wzywania stron czy innych osób do określonego zachowania na podstawie art. 155–160 o.p.¹¹¹ i jako gospodarz prowadzący postępowanie podatkowe, wyznacza datę i miejsce przeprowadzenia oznaczonej czynności.

Zgodnie z art. 156 § 1 o.p. wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Jednakże reguła ta podlega licznym wyjątkom, unormowanym chociażby w § 4–5 art. 156 o.p., a przede wszystkim w art. 158 o.p. Można mieć także wątpliwości co do konstrukcji prawnych przepisów-wyjątków, ponieważ zawierają „pojęcia tak nieostre, że można nawet stwierdzić, iż nie wskazują one żadnych wyjątków”, przez co powstaje problem ze wskazaniem przesłanek uzasadniających zastosowanie zawartych tam norm prawnych¹¹².

¹⁰⁸ R. Hauser, *Komentarz do art. 157a o.p.*

¹⁰⁹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 157a o.p.*; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 833.

¹¹⁰ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 30 marca 2017 r., sygn. I SA/Ke 89/17, CBOSA.

¹¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lutego 2016 r., sygn. III SA/Wa 855/15, CBOSA.

¹¹² M. Sroczyński, *Wezwania organów podatkowych*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Legalis/el.

Jedynie w sytuacjach wyjątkowych, gdy osoba wezwana nie może stać się z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienie lub zeznanie albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby (art. 155 § 2 o.p.)¹¹³. Oznacza to, że możliwość dokonania przez organ administracji publicznej czynności procesowych w sposób określony w art. 155 § 2 o.p. zależy od tego, czy pozwalają na to obiektywne warunki, w jakich znajduje się potencjalna wzywana osoba¹¹⁴. Z pewnością, dokonanie powyższych czynności proceduralnych będzie niedopuszczalne w sytuacji, gdy jej udział prowadziłby do pogorszenia się jej stanu zdrowia¹¹⁵. Wydaje się zatem, że wyjątek z art. 155 § 2 o.p. należy interpretować ścieśniająco i korzystać z niego w wyjątkowych sytuacjach, „w szczególności gdy stan utrudniający osobiste stawiennictwo lub złożenie wyjaśnień ma charakter względnie trwały, w odniesieniu do którego nie można orzec, iż ustąpi w niedalekiej przyszłości”¹¹⁶. Jednakże „dokonanie określonych czynności w miejscu pobytu osoby wzywanej, jeżeli zostały spełnione ku temu przesłanki, nie wymaga uzyskania zgody tej osoby”¹¹⁷. Według R. Hausera „stosowanie tej formy słuchania wyjaśnień (przesłuchania) osoby powinno też być uzależnione od tego, czy w miejscu jej pobytu są lub mogą być stworzone okoliczności pozwalające na dokonanie takiej czynności. W szczególności należy sprawdzić, czy przesłuchanie będzie mogło się odbyć bez udziału osób postronnych, czy dokonanie czynności w tej formie nie będzie zbyt dolegliwe dla samego słuchanego, ale także czy stosowanie tej formy nie będzie zbyt uciążliwe dla funkcjonowania instytucji (np. szpitala), w której ma się odbyć składanie wyjaśnień”¹¹⁸.

Co do zasady wszystkie czynności procesowe w procedurze podatkowej powinny podejmować właściwe miejscowo, rzeczowo i instancyjnie monokratyczne organy podatkowe. Obowiązek ten spoczywa z urzędu na organach administracji podatkowej¹¹⁹ w całym toku procesu podatkowego (od momentu wszczęcia do jego zakończenia)¹²⁰, a także we wszystkich

¹¹³ Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2017 r., sygn. I GSK 2103/15, CBOSA.

¹¹⁴ Por. R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego*...

¹¹⁵ Por. P. Wajda, *Komentarz do art 50 k.p.a.*, [w:] M. Wierzbowski, A. Wiktorowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, Legalis/el.

¹¹⁶ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa*..., s. 825.

¹¹⁷ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 155 o.p.*

¹¹⁸ R. Hauser, *Komentarz do art. 155 o.p.*

¹¹⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 lipca 2008 r., sygn. I SA/GI 120/08, CBOSA.

¹²⁰ Postanowienie NSA z dnia 5 lipca 2001 r., sygn. I SA 2110/00, CBOSA.

rodzajach postępowań (zwykajnych, nadzwyczajnych)¹²¹, i to niezależnie od tego, czy sprawa toczy się przed organem pierwszej instancji, czy też przed organem odwoławczym¹²². Niemniej jednak prawodawca normuje w art. 157 i 157a o.p. odstępstwa od wskazanych wyżej reguły, kiedy to organ podatkowy prowadzący postępowanie główne zwraca się do innego organu administracji podatkowej o dokonanie potrzebnych według niego czynności procesowych.

Institucja pomocy prawnej ma istotny wpływ na przebieg całego postępowania podatkowego i w konsekwencji wydanie prawidłowego rozstrzygnięcia w sprawie¹²³. Jak wskazuje się w piśmiennictwie, „ustawowe ograniczenia wzywania przez organ podatkowy do osobistego stawiennictwa kompensuje instytucja pomocy prawnej”¹²⁴. Skorzystanie z pomocy prawnej innego organu podatkowego jest obligatoryjne, jeżeli zostaną spełnione przesłanki określone w art. 157 § 1 o.p., do których zaliczyć należy: po pierwsze, prowadzenie postępowania przez organ podatkowy, którego siedziba nie znajduje się na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa osoba obowiązana do osobistego stawiennictwa, po drugie niezłożenie zastrzeżenia, o którym mowa w art. 156 § 2 o.p., przez osobę wzywaną¹²⁵. Tym samym organy administracji podatkowej zobowiązane do udzielenia pomocy prawnej nie mogą jej odmówić i muszą dokonać określonych czynności procesowych, zgodnie m.in. z postulatami sformułowanymi w art. 120–129 o.p.¹²⁶

¹²¹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 sierpnia 2014 r., sygn. II SA/Po 452/14, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/Wa 2141/09, CBOSA.

¹²² Por. I. Nowak, *Postępowanie administracyjne...*, s. 75–76; wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2014 r., sygn. I OSK 199/13, CBOSA.

¹²³ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. IV SA/Gl 883/13, CBOSA.

¹²⁴ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*, s. 759.

¹²⁵ Artykuły 156 i 157 o.p. należy rozpatrywać łącznie, ponieważ „możliwość skorzystania z pomocy prawnej innego organu podatkowego jest wyłączona w sytuacji, gdy strona lub inny uczestnik postępowania złożyli zastrzeżenie, iż chcą osobiście stawić się przed organem podatkowym, którego siedziba znajduje się w innym województwie niż województwo, w którym zamieszkują lub przebywają” – B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 831; zob. też wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2015 r., sygn. I GSK 1932/13, CBOSA.

¹²⁶ Por. J. Starościk, *Komentarz do art. 48 k.p.a.*, [w:] E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i Formularze*, Warszawa 1970, s. 128.

Korzystanie z pomocy prawnej innego organu podatkowego na podstawie art. 157 o.p. może się odbyć po pierwsze w sprawie już zawisłej przed organem procesowym, po drugie potrzeba wezwania innego organu do przeprowadzenia czynności dowodowych ujawni się, kiedy będzie znany krąg ich „uczestników” wynikający z realizacji zasady prawdy materialnej, i po trzecie nie wystąpi przesłanka negatywna z art. 156 § 2 o.p.¹²⁷

W piśmiennictwie akcentuje się, że „różnica pomiędzy przepisem art. 157 i art. 157a o.p. polega na tym, że pierwszy z nich ustanawia możliwość powierzenia innemu organowi wezwania osoby do osobistego stawienia w celu odebrania od niej wyjaśnień lub zeznań albo dokonania z osobą wezwaną innych czynności, natomiast drugi z nich pozwala na powierzenie innemu organowi dokonania innych czynności niż wskazane w pierwszym z tych przepisów”¹²⁸. *De lege ferenda* należałoby postulować połączenie art. 157 i 157a o.p. ze względu na podobieństwo problematyki¹²⁹.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2017.
- Adamiak B., Borkowski J., Borszowski P., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, LEX/el.
- Borkowski J., Adamiak B., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.
- Brolik J., Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013*, LEX/el.
- 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., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017.
- Brzeziński B., Kosikowski C. (red.), *Studia nad Ordynacją podatkową*, Łódź–Toruń 1999.

¹²⁷ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 157 o.p.*, s. 968.

¹²⁸ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa...*, s. 832.

¹²⁹ Uzasadnienie projektu ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 19.12.2018); L. Etel (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 425 i n.

- Chróścielewski W., *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2002.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000.
- Chróścielewski W., Tarno J.P., Dańczak P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018.
- Dzwonkowski H. (red.), *Komentarz do Ordynacji podatkowej 2011*, Legalis/el.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Legalis/el.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2018*, Legalis/el.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.
- Etel L., *Uprawnienia gminnych organów podatkowych*, cz. III, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1.
- Etel L. (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany 2018*, LEX/el.
- Hauser R., Wierzbowski M. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, Legalis/el.
- Iserzon E., Starościk J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i Formularze*, Warszawa 1970.
- Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz 1996*, LEX/el.
- Kędziora R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.
- Klat-Wertelecka L., Mudrecki A. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2012.
- Łaszczyca G., *Akta sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym 2014*, LEX/el.
- Łaszczyca G., *Odtwarzanie akt sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Samorząd Terytorialny” 2009, nr 9.
- Łaszczyca G., *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym 2012*, LEX/el.
- Łaszczyca G., Martysz C., Matan A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2010*, LEX/el.
- Łopatka A., Wróbel A., Kiewlicz S. (red.), *Państwo prawa. Administracja. Sądownictwo. Prace dedykowane Prof. dr. hab. Januszowi Łętowskiemu w 60. rocznicę urodzin*, Warszawa 1999.
- Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Legalis/el.
- Nowak I., *Instytucja wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników jako gwarancja bezstronności przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych – uwagi krytyczne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2016/el.
- Nowak I., *Istota i znaczenie wezwań w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 7–8.
- Nowak I., *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecznictwem*, Kielce 2012.
- Nowak I., *Przesłanki wyłączenia pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 9.

- Nowak I., *Terminowość załatwiania spraw przed samorządowymi organami podatkowymi* (cz. 1), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 11.
- Nowak I., *Terminowość załatwiania spraw przed samorządowymi organami podatkowymi* (cz. 2), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 12.
- Nowak I., *Wylączenie pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym – zagadnienia ogólne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8.
- Nowak I., *Wylączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6.
- Nowak I., Ledzion I., *Udostępnianie akt sprawy podatkowej*, cz. 1–2, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 4–5.
- Nykiel W. (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2018.
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012.
- Smoleń P., Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017.
- Strzelec D., *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym 2015*, LEX/el.
- Strzelec D., *Wezwania jako czynności porządkujące postępowanie podatkowe – standardy stosowania, najczęstsze nieprawidłowości*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 10.
- Wierzbowski M., Wiktorowska A. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, Legalis/el.
- Wróbel A., Jaśkowska M., Wilbrandt-Gotowicz M., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, LEX/el.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998.

SUMMONS IN THE LIGHT OF LEGAL AID BETWEEN TAX ADMINISTRATION BODIES ON THE BASIS OF ARTICLES 157 AND 157A OF THE TAX ORDINANCE ACT

Summary. The paper addresses the issues of summons in the light of legal aid on the basis of tax proceedings (Articles 157 and 157a of the Tax Ordinance Act, (TO)). The author pointed out that by default all procedural steps in a tax procedure should be taken by monocratic tax bodies that are competent *ratione loci*, *ratione materiae* and in terms of instance, from the moment if its initiation to its closing. However, in Articles 157 and 157a TO the legislator regulated deviations from the abovementioned rule when the tax authority conducting the proceedings primarily calls on another tax administration body to perform procedural steps it deems necessary.

The Author points out in the publication selected shortcomings of the regulation concerning the institution of summons in the light of legal aid between tax administration bodies and interpretational doubts it carries, together with *de lege lata* and *de lege ferenda* postulates, i.a. combining Articles 157 and 157a TO due to the similarity of the subject matter.

Keywords: legal aid, tax proceedings, tax authority, summons, Tax Ordinance Act