

IRENEUSZ NOWAK

Uniwersytet Łódzki

inowak@wpia.uni.lodz.pl

ORCID: 0000-0002-7997-6887

Współdziałanie organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych – aspekt proceduralny

Procedural aspect of cooperation of public authorities in issuing tax decisions

Streszczenie. Przedmiotem artykułu są zagadnienia związane z instytucją współdziałania organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych w świetle art. 209 Ordynacji podatkowej. Autor podkreśla, że *ratio legis* instytucji współdziałania ma zastosowanie tylko wówczas, gdy przepisy szczegółowego prawa podatkowego (tzw. prawa materialnego) uzależniają wydanie indywidualnego aktu podatkowego od zajęcia stanowiska przez inny organ administracji publicznej, ponieważ art. 209 o.p. stanowi jedynie procesową podstawę współdziałania organów przy wydawaniu decyzji podatkowych. Tym samym to na organie prowadzącym postępowanie główne (organie podatkowym) spoczywa obowiązek poczynienia ustaleń faktycznych w zakresie niezbędnym do zastosowania określonego przepisu materialnoprawnego i merytorycznego załatwienia sprawy.

Słowa kluczowe: współdziałanie; organ administracji publicznej; organ podatkowy; decyzja podatkowa; procedura podatkowa.

Abstract. The article is focused on cooperation of public authorities when they are issuing tax decisions in the light of Article 209 of the Tax Ordinance Act. The Author highlights that the *ratio legis* of such cooperation applies only if detailed tax law provisions (the so-called substantive law) condition the issuance of an individual tax act on another public authority's taking its stand. This is because Article 209 of the Tax Ordinance Act sets only procedural basis for cooperation of authorities in issuing tax decisions. Thus, it is the authority that conducts the main proceedings (a tax authority) that is responsible for identification of facts which are necessary to apply specific substantive law regulation and handle the matter substantively.

Keywords: cooperation; public authority; tax authority; tax decision; tax procedure.

1. Uwagi wprowadzające

Współdziałanie organów administracji publicznej związane z wymiarem, poborem i egzekucją danin publicznoprawnych można rozpatrywać na kilku płaszczyznach¹. Po pierwsze: ustrojowej jako element polityki legislacyjnej²; po drugie: materialnoprawnej jako relacja wierzyciel podatkowy – dłużnik podatkowy³ w ramach zobowiązaniowego stosunku podatkowoprawnego⁴ oraz po trzecie: jako aspekt proceduralny⁵ realizowany

¹ Por. K. Strzępek, *Współdziałanie organów w stosowaniu prawa*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 4, s. 59 i n.

² Zob. W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Warszawa 2009; A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, LEX/el. 2014.

³ A może trafniej relacji: uprawniony z tytułu podatku – zobowiązany z tytułu podatku – B. Brzeziński, *O niedoskonałościach podatkowego języka prawniczego cz. II*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 5, s. 27.

⁴ Szerzej M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999; P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Kraków 2004; A. Nita, *Podmiotowość podatkowoprawna* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 41 i n.

poprzez indywidualny akt administracyjny organu podatkowego (decyzję/postanowienie)⁶. I właśnie to ostatnie zagadnienie związane ze współdziałaniem organów administracji publicznej przy rozstrzygnięciu spraw indywidualnych w drodze decyzji podatkowej, uregulowane w przepisie art. 209 Ordynacji podatkowej⁷, będzie przedmiotem niniejszej publikacji⁸.

Opracowanie ma przede wszystkim na celu podjęcie wieloaspektowej, choć oczywiście niepełnej, analizy instytucji z art. 209 o.p. na gruncie procedury podatkowej przy wykorzystaniu dogmatycznej metody tekstu prawnego wraz z uwzględnieniem dotychczasowego dorobku doktryny oraz judykatury w tym zakresie, na postulatach *de lege lata* i *de lege ferenda* kończąc.

2. Współdziałanie organów administracji publicznej

Zgodnie z art. 209 § 1–2 o.p. jeżeli przepis prawa uzależnia wydanie decyzji od zajęcia stanowiska przez inny organ, w tym wyrażenia opinii lub zgody albo wyrażenia stanowiska w innej formie, decyzję wydaje się po zajęciu stanowiska przez ten organ, do którego zwraca się podmiot załatwiający sprawę (organ podatkowy)⁹. Należy zatem z całą mocą podkreślić, że współdziałanie organów podatkowych z innymi organami admini-

⁵ Szerzej J. Borkowski, *Uprawnienia organu samorządu terytorialnego współdziałającego przy wydawaniu decyzji*, „Jurysta” 1995, nr 1, s. 11–15; J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 106)*, Legalis/el. 2019.

⁶ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 214.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.), dalej: o.p.

⁸ W literaturze przedmiotu używa się różnych nazw na określenie instytucję z art. 209 o.p. np. współdecyzja, współdecydowanie, współdziałanie. Autor na potrzeby publikacji przyjął termin „współdziałanie”, ponieważ obejmuje on wszelkie formy współpracy organów administracji publicznej w toku załatwiania sprawy podatkowej – analogicznie S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 209 o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020.

⁹ Nie można mówić o współdziałaniu organów wtedy, gdy przepisy prawa przewidują w określonej sytuacji działanie tylko jednego czynnego podmiotu stosunku administracyjnoprawnego – wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 2007 r., IV SA/Wa 2068/07, CBOSA.

stracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych staje się niezbędne, gdyż określone zagadnienie – z przyczyn o charakterze prawnym – nie może być rozstrzygnięte przez jeden organ władzy publicznej, ponieważ w konkretnej sprawie dochodzi do „zazębiana się/przecinania się” kompetencji (zakresów działania)¹⁰ co najmniej dwóch podmiotów władzy publicznej¹¹. Zatem współdziałanie organów administracji publicznej w myśl art. 209 o.p. podejmowane jest w przypadku, gdy sprawa podatkowa znajdująca się we właściwości rzeczowej jednego czynnego podmiotu stosunku podatkowoprawnego pozostaje w związku z zakresem działań i kompetencji innego organu, który nie jest powołany do jej załatwienia¹².

Przez współdziałanie należy rozumieć zbiorcze określenie rozmaitych form normowanych przez materialne prawo podatkowe, jak chociażby: wyrażenie opinii, zgody, zajęcie stanowiska itp. Nie jest to jednak katalog zamknięty, a jedynie przykładowe wskazanie obowiązków współdziałania¹³. W piśmiennictwie podnosi się, że w art. 209 o.p. prawodawca wyznaczył formułę współdziałania, w ramach której „każde z wymienionych określeń nadaje inny ciężar gatunkowy stanowisku organu współdziałającego, a ich porównanie ze sobą pozwala na wyodrębnienie „słabszych” i „silniejszych” form”¹⁴. Podobne stanowisko prezentowane jest także w orzecznictwie, w którym podkreśla się, że obowiązek współdziałania jest wprowadzony zazwyczaj przez zamieszczenie formuł zobowiązujących do podjęcia rozstrzygnięć takich jak np. „w uzgodnieniu”,

¹⁰ Zob. S. Biernat, *Działania wspólne w administracji państwowej*, Wrocław 1979, s. 38 i n.

¹¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, s. 1051; wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2003 r., II SA/Kr 1490/01, CBOSA; wyrok NSA z dnia 7 maja 1998 r., II SA 356/98, CBOSA; uchwała NSA z dnia 20 maja 1996 r., OPK 11/96, CBOSA.

¹² J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 209 o.p.* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 1238–1239; wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2010 r., I SA/Wa 2032/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1840/07, CBOSA.

¹³ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 209 o.p.*..., s. 1241.

¹⁴ Por. Z. Kmiecik, *Komentarz do art. 106 k.p.a.* [w:] Z. Kmiecik, W. Chróścielewski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2019; tenże *Mediacja i concyliacja w prawie administracyjnym*, LEX/el. 2004; W. Chróścielewski i J.P. Tarno, *Zajęcie stanowiska w sprawie przez inny organ* [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018, s. 182.

„po porozumieniu”, „za zgodą”, „po zajęciu stanowiska”, „po zasięgnięciu opinii”¹⁵. Warto jednak zaznaczyć, że instytucji współdziałania z art. 209 o.p. nie należy mylić ze współkompetencją (*coimperium*)¹⁶ organów administracji publicznej do załatwiania spraw podatkowych w ramach wspólnego indywidualnego aktu administracyjnego, ponieważ to ostatecznie rozstrzygnięcie wydaje wyłącznie czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego prowadzący tzw. postępowanie główne¹⁷.

Współdziałanie organów administracji publicznej może zachodzić zarówno w procedurze pierwszoinstancyjnej, odwoławczej, jak i w trybach nadzwyczajnych¹⁸.

3. Art. 209 Ordynacji podatkowej jako regulacja prawna o charakterze proceduralnym

„Przepis art. 209 o.p. stanowi procesową regulację instytucji materialnoprawnej współdziałania organów administracji”¹⁹ publicznej. Oznacza to, że art. 209 o.p. jest „instrumentem prawnym” z zakresu formalnego prawa podatkowego, natomiast podstawą współdziałania będzie wyłącznie przepis prawa materialnego²⁰, z którego musi *expressis verbis* wynikać obowiązek uzyskania przez organ podatkowy załatwiający sprawę (tzw. organ

¹⁵ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 15 marca 2018 r., II SA/Bk 821/17, CBOSA.

¹⁶ Por. J. Jendrośka, *Komentarz do art. 106 k.p.a.* [w:] J. Borkowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1985, s. 190.

¹⁷ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 216–217; odmiennie J. Świątkiewicz, *Z problematyki współdecyzji organów w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1964, nr 5–6, s. 772.

¹⁸ H. Dzwonkowski, M. Kurzac, *Komentarz do art. 209 o.p.* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis/el. 2020.

¹⁹ W. Nykiel (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2018, s. 133.

²⁰ Przepisy prawa materialnego – mające pierwszeństwo przed instytucją proceduralną z art. 209 o.p. – mogą ustanawiać nie tylko obowiązek współpracy organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych, ale również określać formę, jaką w danej sprawie ta współpraca przybierze – por. R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 106)*, Legalis/el. 2017; wyrok NSA z dnia 22 listopada 2016 r., II GSK 1164/15, CBOSA.

główny) stanowiska innego czynnego podmiotu administrującego²¹. Także w doktrynie prawa podatkowego powyższy pogląd znajduje pełną aprobatę, ponieważ „z przepisu prawa materialnego musi wynikać obowiązek uzyskania przez organ załatwiający sprawę stanowiska innego organu, które w takim wypadku stanowi niezbędną przesłankę rozstrzygnięcia sprawy w drodze decyzji podatkowej”²². Innymi słowy, organ administracji podatkowej musi mieć ustawowe upoważnienie do zastosowania „trybu postępowania” uregulowanego w art. 209 o.p., ponieważ obowiązek obligatoryjnego zastosowania instytucji z art. 209 o.p. musi wynikać *expressis verbis* z przepisu prawa powszechnie obowiązującego i nie może być uzależniony od uznania organu podatkowego prowadzącego postępowanie. Analogiczne rozumienie przepisu art. 209 o.p. jest utrwalone w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, w którym stwierdzono, że art. 209 o.p. reguluje jedynie zasady i tryb współdziałania organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji administracyjnej i nie jest samoistną podstawą takiego współdziałania²³.

Klasyycznym przykładem obligującym współdziałanie wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) z naczelnikami urzędów skarbowych

²¹ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 27 października 2009 r., I SA/Go 446/09, CBOSA.

²² A. Kabat, *Komentarz do art. 209 o.p.* [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019; wyrok WSA w Opolu z dnia 24 listopada 2010 r., I SA/Op 547/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2010 r., II FSK 343/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1840/07, CBOSA.

²³ Por. wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2018 r., II GSK 4591/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2018 r., II GSK 4108/16, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 października 2017 r., VI SA/Wa 666/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 26 lipca 2017 r., I OSK 2824/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2017 r., II GSK 843/16, CBOSA.

w ramach udzielania tzw. ulg uznaniowych²⁴ jest przepis art. 18 ust. 2 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego²⁵.

Reasumując, art. 209 o.p. stanowiący podstawę rozstrzygnięcia organu podatkowego ma zastosowanie wyłącznie wówczas, gdy przepis prawa powszechnie obowiązującego wymaga tzw. współdziałania organów administracji publicznej, a więc uzależnia wydanie decyzji podatkowej przez jeden organ od zajęcia stanowiska przez inny²⁶.

4. Organ podatkowy a organ współdziałający – podobieństwa i różnice

Przepis art. 209 o.p. normuje tzw. instytucję współdziałania, w ramach której występują co najmniej dwa prawnie odrębne organy administracji publicznej o *expressis verbis* podzielonych kompetencjach²⁷. Po pierwsze: jest nim organ wydający decyzję, którym zawsze będzie czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego (organ główny)²⁸, a po drugie: organ zajmujący stanowisko, którym może być organ podatkowy lub inny organ administracji publicznej²⁹.

²⁴ Szerzej J. Serwacki, *Kompetencje organów gmin w zakresie wykonywania przepisów prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 11, s. 82 i n.; K. Teszner, *Współdziałanie państwowych i samorządowych organów podatkowych w procedurze stosowania ulg i zwolnień podatkowych*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 11, s. 39–47; tenże *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, LEX/el. 2012; wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2009 r., II FSK 1840/07, CBOSA.

²⁵ Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 38 ze zm.); zob. Z. Ofiarski, *Władztwo daninowe oraz administrowanie podatkowymi źródłami dochodów własnych gmin – czy podział kompetencji jest jeszcze potrzebny?*, „Gubernaculum et Administratio” 2012, nr 1, s. 137–151; tenże *System (zbiór) podatków samorządowych – wstępne propozycje uporządkowania*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin-Polonia” 2016, Vol. L, 1 Section H, s. 265–274; I. Nowak, *Umorzenie zaległości podatkowych jako ulga w spłacie zobowiązań podatkowych w województwie świętokrzyskim*, „Studia i Materiały Miscellanea Oeconomicae” 2014, nr 3, s. 205–225.

²⁶ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2004 r., IV SA 4475/02, CBOSA.

²⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1359/07, CBOSA.

²⁸ Por. K.M. Ziemiński, *Zajęcie stanowiska a prawo bycia stroną postępowania administracyjnego (na przykładzie rady izby notarialnej)*, „Rejent” 1996, nr 2, s. 91 i n.

²⁹ A. Kabat, *Komentarz do art. 209 o.p...*, LEX/el. 2019.

W sprawach, w których ustawodawca zobligował organ podatkowy prowadzący postępowanie główne do zajęcia stanowiska innego organu administracyjnego, oba te podmioty są zobligowane *ex lege* do działania jedynie w zakresie swoich właściwości (rzeczowej, miejscowej i instancyjnej)³⁰. Warto przy tym dodać, że w judykaturze jednoznacznie wskazuje się, iż współdziałanie z art. 209 o.p. odnosi się do organów, które pod względem zarówno ustrojowo-organizacyjnym, jak i proceduralnym są podmiotami równorzędnymi, mającymi samodzielne i autonomiczne kompetencje³¹. *A contrario*, przepis artykułu 209 o.p. nie dotyczy władztwa wewnętrznego, występującego w stosunkach między organami powiązаныmi ze sobą hierarchicznie, między którymi zachodzą relacje organizacyjnego zwierzchnictwa i podporządkowania³². Co więcej, instytucja uregulowana w art. 209 o.p. obejmuje wyłącznie współdziałanie pomiędzy organami pozostającymi w strukturze aparatu administracji publicznej, co oznacza, że nie ma ona zastosowania do sytuacji, gdy do załatwienia sprawy podatkowej wymagane jest np. orzeczenie sądu powszechnego³³. Stanowisko takie powszechnie akceptowane jest w orzecznictwie, w którym podkreśla się, że wydawanie decyzji określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe należy do kompetencji organów administracji publicznej i w tych sprawach sąd powszechny nie jest właściwy do orzekania, gdyż organom sądowym nie można „przypisywać” uprawnień przysługujących organom administracji publicznej³⁴.

Tryb współdziałania określony w art. 209 o.p. nie ma zastosowania do sytuacji, w której organ współdziałający i organ załatwiający sprawę to jeden i ten sam podmiot³⁵. Także w doktrynie i judykaturze ugruntowany jest pogląd, zgodnie z którym art. 209 o.p. nie stosuje się, gdy zarówno do wydania decyzji głównej, jak i do zajęcia stanowiska kompetentny jest ten

³⁰ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 grudnia 2011, VII SA/Wa 1905/11, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 listopada 2005 r., II SA/Wa 1200/05, CBOSA.

³¹ Por. uchwała NSA z dnia 18 września 1995 r., VI SA 10/95, CBOSA.

³² Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 lutego 2008 r., II SA/Kr 1247/07, CBOSA; uchwała NSA z dnia 18 września 1995 r., VI SA 10/95, CBOSA.

³³ Wyrok NSA z dnia 11 lutego 2011 r., I FSK 208/10, CBOSA.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 29 maja 2013 r., I FSK 1018/12, CBOSA.

³⁵ Por. wyrok NSA z dnia 4 października 2007 r., II OSK 997/07, CBOSA; wyrok NSA z dnia 6 września 2007 r., II OSK 776/07, CBOSA.

sam organ administracji publicznej³⁶, ponieważ już na etapie wykładni językowej należy dojść do wniosku, że zajęcie stanowiska w trybie art. 209 o.p. musi nastąpić przez „inny organ”, przez co wykluczona jest tożsamość podmiotowa organów orzekających³⁷.

Organ współdziałający nie jest organem prowadzącym postępowanie podatkowe w samodzielnej, odrębnej sprawie³⁸, ponieważ działa w procedurze o charakterze incydentalnym³⁹, w której jest zobligowany respektować rozstrzygnięcia organu prowadzącego postępowanie główne⁴⁰. Z tego też względu postępowanie przed organem współdziałającym ma w zasadzie charakter pomocniczego stadium postępowania w sprawie załatwianej przez inny organ w drodze decyzji administracyjnej⁴¹. Oznacza to, że ani przedmiot tego postępowania, ani też rozstrzygnięcia w nim podjęte nie mają samodzielnego bytu prawnego⁴².

Organ współdziałający nie może być utożsamiany z organem prowadzącym postępowanie w sprawie głównej, ponieważ jest on na mocy przepisów powszechnie obowiązujących w obszarze prawa podatkowego powołany do zajęcia w formie postanowienia jedynie stanowiska w sprawie administracyjnej, która już zawisła przed innym organem administracji publicznej, tylko i wyłącznie w zakresie swoich właściwości⁴³. Należy również zauważyć, że organ administracji publicznej, z którym podejmowane jest współdziałanie w wykonaniu ustawowego obowiązku (spoczywającego na obu podmiotach współdziałających), nie jest stroną teźże

³⁶ Por. wyrok NSA z dnia 2 lipca 2009 r., II OSK 1864/08, CBOSA.

³⁷ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 grudnia 2007 r., IV SA/Wa 2068/07, CBOSA.

³⁸ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 czerwca 2019 r., VI SA/Wa 472/19, CBOSA; wyrok NSA z dnia 25 września 2015 r., II OSK 322/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2014 r., II OSK 28/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 7 maja 1998 r., II SA 356/98, CBOSA; wyrok NSA z dnia 7 maja 1998 r., II SA 292/98, CBOSA.

³⁹ Por. M. Dyl, *Komentarz do art. 106 k.p.a.* [w:] M. Wierzbowski, A. Wiktorowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Legalis/el. 2020.

⁴⁰ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 czerwca 2017 r., II SA/Ol 385/17, CBOSA.

⁴¹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, M. Masternak, *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Gdańsk 2003, s. 345.

⁴² Por. M. Dyl, *Komentarz do art. 106 k.p.a.* [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Legalis/el. 2020.

⁴³ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 czerwca 2009 r., II SA/Wr 616/08, CBOSA.

procedury⁴⁴, lecz jedynie bierze udział w procesie decyzyjnym, działając władczo i jednostronnie przez wydanie indywidualnego aktu administracyjnego w procesowej formie postanowienia⁴⁵.

5. „Postępowanie” przed organem współdziałającym

Według przepisu art. 209 § 1 o.p. na organie podatkowym spoczywa obowiązek zwrócenia się do organu współdziałającego o opinię, zgodę lub wyrażenie stanowiska⁴⁶ w sytuacji, gdy *expressis verbis* wynika to z przepisu prawa materialnego. Nie ulega wątpliwości, że „zwrócenie się” do innego organu administracji publicznej inicjuje procedurę przed organem współdziałającym i powinno nastąpić w formie postanowienia, na które nie służy zażalenie⁴⁷.

Obowiązek współdziałania organów administracji publicznej powstaje w dacie wszczęcia głównego postępowania podatkowego, niezależnie, czy następuje ono z urzędu, czy też na żądanie strony, i musi być zrealizowany przez czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego, który jest zobligowany w tym celu zwrócić się do organu współdziałającego o zajęcie stanowiska (art. 209 § 2 o.p.)⁴⁸. W tym miejscu wypada przypomnieć, że organ współdziałający uczestniczy jedynie w czynnościach postępowania administracyjnego, biorąc udział w załatwieniu sprawy przez wyrażenie

⁴⁴ Por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 106 k.p.a.* [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2020.

⁴⁵ Por. J. Borkowski, *Glosa do uchwały SN z dnia 6 lutego 1996 r., III AZP 26/95*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1997, z. 1, poz. 20; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 października 2018 r., II SA/Gd 434/18, CBOSA.

⁴⁶ Na monokratyczny organ administracji podatkowej będącym dysponentem postępowania podatkowego, ustawodawca nałożył tzw. prawny obowiązek zasięgnięcia opinii, zgody lub wyrażenie stanowiska – J. Zimmermann, *Ordynacja...*, s. 217; zob. także L. Żukowski, *Rozstrzygnięcia zapadające w postępowaniu administracyjnym* [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, Przemysł–Rzeszów 2012, s. 191–192.

⁴⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1052.

⁴⁸ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 209 o.p.*..., s. 1239; A. Kabat, *Komentarz do art. 209 o.p.*..., LEX/el. 2019; wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 stycznia 2008 r., III SA/Wa 1359/07, CBOSA.

nie stanowiska w zakresie swej właściwości⁴⁹. Stanowisko zatem, jakie w formie postanowienia zajmuje, nie rozstrzyga o istocie sprawy, ani też nie kończy jej w instancji administracyjnej, ponieważ postępowanie przed organem współdziałającym ma charakter pomocniczego stadium postępowania w sprawie załatwianej przez inny organ w drodze decyzji administracyjnej, co oznacza, że ani jego przedmiot, ani też rozstrzygnięcia w nim podjęte nie mają samodzielnego bytu prawnego⁵⁰.

Warunkiem *sine qua non* organów władzy publicznej jest podjęcie współdziałania w myśl art. 209 o.p. jeszcze przed załatwieniem sprawy przez czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego, ponieważ decyzja podatkowa może być wydana wyłącznie po zajęciu stanowiska przez organ współdziałający. Nie ma więc mowy o żadnych wyjątkach w tej kwestii, a tym bardziej nie można *ex post* (po wydaniu decyzji podatkowej) dokonywać konwalidacji stanowiska organu współdziałającego⁵¹, ponieważ przepis art. 209 o.p. statuuje bezwzględną zasadę załatwienia sprawy podatkowej poprzez wydanie i doręczenie decyzji podatkowej dopiero po uzyskaniu stanowiska organu współdziałającego⁵². Analogiczne wypowiada się orzecznictwo, według którego istota „współpracy” w świetle art. 209 o.p. sprowadza się do obowiązku współdziałania w celu umożliwienia przedstawienia przez organ stanowiska w sprawie⁵³. Niezasięgnięcie więc

⁴⁹ Postępowanie przed organem zobowiązanym do zajęcia stanowiska zostaje wszczęte w dacie doręczenia temu podmiotowi żądania organu załatwiającego sprawę z art. 209 § 3 o.p. – por. M. Masternak, *Czynności materialno-techniczne jako prawna forma działania administracji publicznej*, Toruń 2018, s. 244; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 czerwca 2005 r., II SA/Po 1512/03, CBOSA.

⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 20 lipca 2016 r., II OSK 2580/14, CBOSA.

⁵¹ Por. Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz (do art. 106)*, LEX/el. 1996.

⁵² Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks (do art. 106)*..., Legalis/el. 2019.

⁵³ W przypadku ustalenia przez organ odwoławczy braku stanowiska organu współdziałającego nie jest możliwe jego uzupełnienie przez organ drugoinstancyjny, ponieważ takie działanie naruszałoby zasadę dwuinstancyjności, pozbawiając strony możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie uzgadniające i ewentualnie skargi do sądu – por. I. Nowak, *Zasada dwuinstancyjności a ochrona praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2009, nr 2, s. 9–36; tenże, *Gromadzenie materiału dowodowego przez organy podatkowe*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2010, nr 2, s. 31–45; tenże, *Dowody gromadzone w podatkowym postępowaniu odwoławczym a zasada dwuinstancyjności*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2010, nr 3, s. 80–90; wyrok WSA w War-

stanowiska organu współdziałającego jest istotnym naruszeniem prawa, a sanacja tej wadliwości nie ma żadnego znaczenia prawnego⁵⁴. Na marginesie prowadzonych rozważań należy również zwrócić uwagę, że art. 209 o.p. nie normuje momentu, w którym organ prowadzący postępowanie główne (organ podatkowy) musi podjąć czynności zmierzające do uzyskania stanowiska innego organu administracji publicznej. Jednakże nie ulega wątpliwości, że zawsze powinno to nastąpić w toku prowadzonej sprawy indywidualnej, tj. od momentu wszczęcia postępowania głównego aż do wydania indywidualnego aktu podatkowego⁵⁵.

Zgodnie z art. 209 § 5 o.p. zajęcie stanowiska przez organ współdziałający następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej. W ramach współdziałania organów administracji publicznej przy załatwianiu sprawy, w razie zajęcia stanowiska przez organ współdziałający w formie postanowienia w trybie art. 209 § 5 o.p., organem właściwym do rozpoznania zażalenia jest organ wyższego stopnia w stosunku do organu, który wydał to postanowienie, a nie organ wyższego stopnia w stosunku do organu, który jest właściwy do wydania decyzji w sprawie podatkowej⁵⁶. Uprawnione jest więc twierdzenie, że postanowienie zapadłe w trybie art. 209 § 5 o.p. jako indywidualny akt administracyjny wydany w toku tzw. współdziałania organów⁵⁷ może być zaskarżone w administracyjnym toku instancji⁵⁸, a następnie

szawie z dnia 17 czerwca 2005 r., IV SA/Wa 900/04, CBOSA; P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany (do art. 106)*, LEX/el. 2019; odmiennie w tej kwestii W. Nykiel (red.), *Prawo...*, s. 133.

⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 19 listopada 2002 r., II SA/Wr 1597/02, CBOSA.

⁵⁵ Por. J. Borkowski, *Współdziałanie organów administracji państwowej przy wydawaniu indywidualnych decyzji administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Humanistyczno-Społeczne” 1963, seria I, z. 31, s. 81; A. Szyszkowski, *Komentarz do art. 106 k.p.a.* [w:] M. Terlikowska, M. Frączkiewicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Decyzje. Komentarz*, Legalis/el. 2017.

⁵⁶ A. Kabat, *Komentarz do art. 209 o.p.*, LEX/el. 2019; por. postanowienie WSA w Warszawie z dnia 4 kwietnia 2006 r., I SA/Wa 1209/05, CBOSA; postanowienie NSA z dnia 16 lutego 2004 r., OW 2/04, CBOSA.

⁵⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2008 r., VI SA/Wa 1825/07, CBOSA.

⁵⁸ Czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego prowadzący postępowanie główne powinien wstrzymać się z wydaniem decyzji podatkowej do czasu, gdy postanowienie organu współdziałającego stanie się ostateczne – J. Borkowski, B. Adamiak, *Postępowanie administracyjne i sądownicze administracyjne*, Warszawa 2017, s. 312; wyrok NSA

w postępowaniu sądoadministracyjnym⁵⁹. Zwracają na to uwagę również orzecznictwo i doktryna, podnosząc, że zajęcie stanowiska przez organ współdziałający kończy się wydaniem aktu, który podlega samodzielnemu zaskarżeniu do organu wyższej instancji, a w konsekwencji na orzeczenie organu drugoinstancyjnego służyć będzie następnie skarga do sądu administracyjnego⁶⁰.

Organ administracji publicznej, do którego zwrócono się o zajęcie stanowiska, obowiązany jest przedstawić je niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia wystąpienia o zajęcie stanowiska (art. 209 § 3 o.p.)⁶¹. Ponadto w świetle art. 209 § 4 o.p. organ współdziałający tylko „w razie potrzeby” wyjaśnienia okoliczności niezbędnych do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy może samodzielnie przeprowadzić postępowanie wyjaśniające⁶². Oznacza to, że powyższy przepis jednoznacznie wskazuje na fakultatywny charakter przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego⁶³. Innymi słowy, zarówno podjęcie, jak i przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego leżą w gestii organu współdziałającego⁶⁴.

Przedmiotem postępowania wyjaśniającego mogą być tylko okoliczności, których ustalenie jest konieczne do zajęcia stanowiska przez organ

z dnia 25 października 2019 r., II OSK 3025/17, CBOSA; uchwała NSA z dnia 9 listopada 1998 r., OPS 8/98.

⁵⁹ R. Suwaj, *Sądowa ochrona przed beczynnością administracji publicznej*, LEX/el. 2014.

⁶⁰ Por. Z. Kmiecik, *Komentarz do art. 106 k.p.a...*, LEX/el. 2019; P. Przybysz, *Kodeks (do art. 106)...*, LEX/el. 2019; A. Bochentyn, *Przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie współdziałania organów administracji publicznej w trybie art. 106 k.p.a.*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2018, nr 4, s. 11 i n.; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 września 2010 r., II SA/Ol 655/10, CBOSA.

⁶¹ Czas przeznaczony na zajęcie stanowiska przez organ współdziałający nie jest wliczany do terminów załatwienia sprawy głównej, gdyż „zasięgnięcie stanowiska” należy rozumieć jako „dokonanie określonych czynności” w rozumieniu przepisu art. 139 § 4 o.p. – H. Dzwonkowski, M. Kurzac, *Komentarz do art. 209 o.p...*, Legalis/el. 2020; J. Zimmermann, *Ordynacja...*, s. 218; I. Nowak, *W sprawie dochowania terminu w postępowaniu podatkowym* [w:] P. Ruczkowski (red.), *Prawo wobec wyzwań współczesności*, Kielce 2011, s. 193–208.

⁶² Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 lutego 2018 r., IV SA/Wa 2847/17, CBOSA.

⁶³ Por. wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2019 r., II GSK 2309/17, CBOSA.

⁶⁴ Por. Z. Kmiecik, *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2014.

współdziałający, ponieważ niedopuszczalne jest prowadzenie w tym trybie postępowania co do okoliczności ustalonych przez organ załatwiający sprawę (organ główny)⁶⁵. Zatem organ współdziałający w granicach swojej właściwości, którą jest obowiązany przestrzegać z urzędu⁶⁶, może m.in. „wzywać strony, świadków, biegłych, żądać przedstawienia dokumentów oraz przeprowadzać wszelkie inne dowody, które okażą się niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego, w takiej części, w jakiej jest to konieczne dla zajęcia stanowiska”⁶⁷. Innymi słowy, choć art. 209 § 4 o.p. przewiduje możliwość przeprowadzenia w razie potrzeby postępowania wyjaśniającego, to nie oznacza to prowadzenia obszernego postępowania dowodowego, gdyż takie postępowanie przed organem współdziałającym ma charakter pomocniczy⁶⁸, przez co granice postępowania wyjaśniającego przed organem współdziałającym wyznacza przedmiot zajmowanego stanowiska⁶⁹, a „ich zakres będzie ograniczony, gdyż mogą one dotyczyć tylko tych okoliczności faktycznych i prawnych, które są niezbędne do zajęcia w sprawie stanowiska”⁷⁰.

Organ, do którego zwrócono się o zajęcie stanowiska (organ współdziałający), musi mieć na uwadze – przy prowadzeniu postępowania wyjaśniającego – postulat szybkości postępowania⁷¹, ponieważ jego stanowisko musi być przedstawione niezwłocznie⁷², nie później niż w terminie 14 dnia od dnia doręczenia mu żądania organu głównego⁷³. Oczywiście zasada ekonomiki procedury podatkowej nie jest regułą bezwzględną, gdyż jej

⁶⁵ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 1 czerwca 2017 r., IV SA/Wa 3256/16, CBOSA.

⁶⁶ Zob. art. 15 o.p.; por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks (do art. 106)...*, Legalis/el. 2019.

⁶⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1053.

⁶⁸ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 23 stycznia 2019 r., III SA/Łd 947/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2002 r., I SA 1594/00, CBOSA.

⁶⁹ Por. R. Kędziora, *Kodeks (do art. 106)...*, Legalis/el. 2017.

⁷⁰ A. Kabat, *Komentarz do art. 209 o.p...*, LEX/el. 2019.

⁷¹ P. Borszowski, *Wymogi proceduralne a przewlekłość postępowania podatkowego*, „Glosa” 2003, nr 11, s. 20 i n.

⁷² Oczywiście przepisy prawa materialnego mogą ustanawiać inne terminy do zajęcia stanowiska.

⁷³ Por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 106 k.p.a...*, LEX/el. 2020; wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2015 r., IV SA/Wa 2446/15, CBOSA.

granice wyznaczają pozostałe zasady ogólne procesu podatkowego⁷⁴, w tym zasada praworządności, zasada prawdy obiektywnej⁷⁵ oraz zasada budzenia zaufania do organów podatkowych⁷⁶. Jednakże organy administracji publicznej zobowiązane są w każdej sprawie podatkowej działać tak, aby złagodzić ewentualny „konflikt zasad”⁷⁷.

In plus należy ocenić zgłoszony postulat – na wzór art. 106a k.p.a. – w projekcie nowej Ordynacji podatkowej przygotowanej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, aby organ załatwiający sprawę (organ podatkowy) mógł z urzędu albo na wniosek strony lub organu, do którego zwrócono się o zajęcie stanowiska, zwołać posiedzenie, jeżeli przyczyni się to do przyspieszenia zajęcia stanowiska (tzw. posiedzenie w trybie współdziałania)⁷⁸. Bez wątpienia nowe rozwiązanie procesowe może przyczynić się do szybszego zakończenia prowadzonych postępowań podatkowych⁷⁹.

6. Wybrane naruszenia przepisów postępowania podatkowego dokonane przez organy współdziałające i ich następstwa prawne

Niezasięgnięcie przez organ podatkowy stanowiska organu współdziałającego stanowi kwalifikowaną wadę proceduralną, która w przypadku ostatecznej decyzji podatkowej wypełniać będzie przesłankę wznowienia po-

⁷⁴ Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 287 i n.

⁷⁵ Szerzej T. Nowak, *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019; wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2012 r., I OSK 942/11, CBOSA.

⁷⁶ A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015; I. Nowak, *Terminowość załatwiania spraw przed samorządowymi organami podatkowymi (cz. I)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 11, s. 18–26; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 kwietnia 2009 r., I SA/Gd 780/08, CBOSA.

⁷⁷ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 stycznia 2016 r., I SAB/Łd 30/15, CBOSA.

⁷⁸ Szerzej L. Etel (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 524.

⁷⁹ Zob. także Z. Kmieciak (red.), *Raport Zespołu Ekspertckiego z prac w latach 2012–2016. Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2017, s. 123 i n.

stępowania podatkowego⁸⁰ z art. 240 § 1 pkt 6. o.p.⁸¹ Inaczej rzecz ujmując, naruszenie procedury współdziałania organów administracji publicznej w procesie wydania decyzji podatkowej jest kwalifikowanym naruszeniem przepisów prawa procesowego, a w przypadku decyzji ostatecznej podstawą do wznowienia⁸² procedury podatkowej⁸³. Natomiast okoliczność, czy stanowisko (niezależnie od jego formy) „miałoby wpływ na treść decyzji, jest bez znaczenia dla konieczności wznowienia postępowania”⁸⁴.

Nie do zaakceptowania jest pogląd, że w obrocie prawnym może pozostawać jakikolwiek indywidualny akt podatkowy (decyzja/postanowienie) organów współdziałających wydany w trybie art. 209 o.p., jeżeli czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego prowadzący postępowanie główne nie jest w stanie wskazać „przepisu prawa”, o którym mowa w art. 209 § 1 *ab initio* o.p.⁸⁵ Co więcej, organ współdziałający w postępowaniu podatkowym, na zasadach określonych w art. 209 o.p., musi działać w zakresie własnych kompetencji i nie może zastępować organu właściwego do wydania decyzji podatkowej⁸⁶. Co najwyżej może przyczynić się do rozszerzenia stanu faktycznego lub prawnego konkretnej sprawy o pewne do-

⁸⁰ Por. B. Moraczewski, *Komentarz do art.106 k.p.a.* [w:] L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2012, s. 447.

⁸¹ W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli decyzja została wydana bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu – szerzej D. Strzelec, *Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 283; tenże, *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, LEX/el. 2020.

⁸² W doktrynie zaprezentowany został pogląd, zgodnie z którym naruszenie obowiązku współdziałania jest naruszeniem prawa materialnego, a w konsekwencji sankcją za jego naruszenie powinno być stwierdzenie nieważności decyzji – J. Zimmermann, *Ordynacja...*, s. 217, tenże, *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1966, s. 55. Zdaniem W. Chróścielewskiego jest to trafny postulat *de lege ferenda* pod adresem ustawodawcy – W. Chróścielewski, *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2002, s. 229.

⁸³ Wyrok NSA z dnia 8 maja 2007 r., II OSK 693/06, CBOSA; por. Cz. Martysz, *Komentarz do art. 106 k.p.a.* [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 560.

⁸⁴ W. Chróścielewski, *Organ...*, s. 229.

⁸⁵ Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2009 r., I OSK 814/08, CBOSA.

⁸⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lutego 2006 r., V SA/Wa 2152/05, CBOSA.

datkowe okoliczności⁸⁷. Za niedopuszczalną należy także uznać sytuację, w której organ administracji podatkowej (organ główny) uznaje się właściwym zarówno do wydania decyzji głównej, jak i do zajęcia stanowiska, gdyż doszłoby wówczas do rażącego naruszenia prawa, skutkującego wadą nieważności z art. 247 o.p.⁸⁸.

Podatkowy organ orzekający prowadzący postępowanie główne w sytuacji zwrócenia się do podmiotu współdziałającego nie może ingerować w jego merytoryczne rozstrzygnięcie, a tym bardziej nie może go korygować (zmieniać)⁸⁹ m.in. dlatego, że postanowienie podmiotu współdziałającego jest wydawane w ramach odrębnej procedury administracyjnej od postępowania głównego⁹⁰. Tym bardziej organ podatkowy nie może żądać, aby organ współdziałający uzgadniał z nim projekt postanowienia, które zamierza wydać, ponieważ tryb art. 209 o.p. nie dotyczy organów powiązanych ze sobą zależnością służbową ani pozostających w stosunku nadrzędności i podporządkowania organizacyjnego⁹¹. Co najwyżej organy współdziałające mogą wzajemnie sobie sygnalizować nieprawidłowości swych rozstrzygnięć lub zgłaszać ten fakt organowi sprawującemu nadzór nad organem, który wydał decyzję/postanowienie lub prokuratorowi⁹².

Jak już to zostało wyżej wskazane, organ współdziałający – w trybie art. 209 o.p. – nie jest organem prowadzącym postępowanie w samodzielnej i odrębnej sprawie, ponieważ jest on powołany do zajęcia stanowiska w sprawie podatkowej, która już zawisła przed czynnym podmiotem stosunku podatkowoprawnego⁹³. Innymi słowy, organ współdziałający nie

⁸⁷ Por. J. Borkowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 20 listopada 1997 r., V SA 2699/96*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1999, z. 3, poz. 56; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 czerwca 2004 r., II SA/Ka 824/02, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2003 r., IV SA 2085/99, CBOSA.

⁸⁸ Por. wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2013 r., II OSK 1678/11, CBOSA.

⁸⁹ Por. A. Szyszkowski, *Komentarz do art. 106 k.p.a...*, Legalis/el. 2017; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 stycznia 2009 r., II SA/Bd 770/08, CBOSA.

⁹⁰ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 sierpnia 2019 r., II SA/Gd 159/19, CBOSA; wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2016 r., I GSK 1593/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2015 r., II GSK 275/14, CBOSA.

⁹¹ Por. wyrok NSA z dnia 6 września 2007 r., II OSK 776/07, CBOSA.

⁹² Por. wyrok NSA z dnia 12 grudnia 1994 r., II SA 1538/94, CBOSA.

⁹³ Por. I. Nowak, *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecznictwem*, Kielce 2012, s. 248.

proceedzi odrębnej sprawy administracyjnej, gdyż zajęcie przez niego stanowiska następuje w granicach już prowadzonego postępowania w sprawie głównej. Zatem procedura przed organem współdziałającym ma charakter pomocniczego stadium postępowania w sprawie rozstrzyganej w drodze decyzji podatkowej⁹⁴.

W przypadku braku stanowiska organu współdziałającego w ustawowym 14-dniowym terminie zastosowanie będą miały odpowiednio⁹⁵ przepisy art. 139–142 o.p.⁹⁶, z których wynika m.in., że o każdym przypadku niezakożenia sprawy we właściwym terminie organ współdziałający zobowiązany będzie do zawiadomienia strony, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin zakożenia sprawy⁹⁷. Oczywiście powyższy obowiązek powinien być wykonany przed upływem 14-dniowego terminu wskazanego w art. 209 § 3 o.p. W przypadku jednak beczynności (przewlekłości)⁹⁸ organu współdziałającego stronie zgodnie z art. 141 § 1 pkt 1 o.p. na niezakożenie sprawy we właściwym terminie lub terminie ustalonym na podstawie art. 140 o.p. służyć będzie ponaglenie do organu podatkowego wyższego stopnia, a po wyczerpaniu tego trybu skarga do sądu administracyjnego⁹⁹.

⁹⁴ Por. wyrok NSA z dnia 22 listopada 1999 r., II SA 1337/99, CBOSA.

⁹⁵ Szerzej J. Nowacki, *Analogia legis*, Warszawa 1966, s. 141 i n.; tenże, „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, „Państwo i Prawo” 1964, z. 3, s. 367 i n.

⁹⁶ Art. 209 § 6 o.p. Przypomnieć w tym miejscu należy, że „w świetle art. 139 § 4 o.p. terminu, w którym organ współdziałający wyraża stanowisko, nie wlicza się do terminu zakożenia sprawy przez organ wydający decyzję” – B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1052.

⁹⁷ Szerzej I. Nowak, *Terminowość zakożania spraw przed samorządowymi organami podatkowymi (cz. II)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 12, s. 21–28.

⁹⁸ I. Nowak, A. Nowak, *W kwestii zaskarżalności beczynności organu podatkowego do wojewódzkiego sądu administracyjnego*, „Rozprawy z Zakresu Nauk Prawnych” 2010, nr 2, s. 67–82.

⁹⁹ W przypadku beczynności (przewlekłości) organu współdziałającego skargę do sądu administracyjnego wnosi strona, natomiast organ rozstrzygający postępowanie główne może jedynie sygnalizować beczynność (przewlekłości) organu współdziałającego organowi sprawującemu nad nim nadzór – por. postanowienie NSA z dnia 8 kwietnia 2003 r., II SAB/Po 164/02, CBOSA; zob. także I. Nowak, *Terminowość (cz. II)*..., s. 21–28; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 141 o.p.*..., LEX/el. 2020; J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 142 o.p.*..., s. 895–896.

Zgodnie z art. 142 o.p. pracownik organu podatkowego, który z nieuzasadnionych przyczyn nie załatwił sprawy w terminie lub nie dopełnił obowiązku wynikającego z art. 140 o.p. albo nie załatwił sprawy w dodatkowym terminie ustalonym zgodnie z art. 141 § 2 o.p., podlega odpowiedzialności porządkowej lub dyscyplinarnej¹⁰⁰ albo innej odpowiedzialności przewidzianej przepisami prawa¹⁰¹. Użycie zatem w art. 142 o.p. zwrotu „podlega odpowiedzialności” oznacza, że wobec pracownika *ex lege* wystąpi obowiązek wszczęcia postępowania zmierzającego do zastosowania odpowiedzialności porządkowej, dyscyplinarnej albo innej odpowiedzialności przewidzianej przepisami prawa¹⁰². Pamiętać jednak należy, że jeżeli opóźnienia miały charakter uzasadniony, wówczas pracownik organu współdziałającego nie będzie ponosił odpowiedzialności¹⁰³. W efekcie w doktrynie podkreśla się, że w praktyce sankcje uregulowane w art. 142 o.p.¹⁰⁴ nie stanowią dolegliwych instrumentów dyscyplinujących¹⁰⁵, przez co podatnicy często korzystają z instytucji prawa cywilnego lub karnego¹⁰⁶, służących dochodzeniu roszczeń spowodowanych przewlekłym załatwianiem spraw przez administrację podatkową¹⁰⁷. Warto także podnieść, że w ramach współpracy pomiędzy organami administracji publicznej w każdej sytuacji należy stosować przepisy o wyłączeniu pracownika i organu podatkowego w świetle w art. 130–132a o.p., gwarantujące stronom bezstronność przy rozstrzygnięciu spraw podatkowych¹⁰⁸. Nie można

¹⁰⁰ Por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 106 k.p.a...*, LEX/el. 2020.

¹⁰¹ I. Nowak, *Terminowość (cz. II)...*, s. 21–28.

¹⁰² B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 493–494.

¹⁰³ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 142 o.p...*, LEX/el. 2020.

¹⁰⁴ Zob. P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym*, Legalis/el. 2011.

¹⁰⁵ Według M. Sroczyńskiego „przepis ten nie ma jednak zastosowania, w praktyce organy właściwe do rozpatrzenia ponaglenia nie stwierdzają zawinionego niezakończania sprawy w terminie ani niezakończania sprawy z rażącym naruszeniem prawa w żadnym przypadku” – M. Sroczyński, *Terminy załatwienia spraw* [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Poradnik dla praktyków*, Legalis/el. 2017.

¹⁰⁶ Por. A. Goleba, *Komentarz do art. 38 k.p.a.* [w:] H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2015.

¹⁰⁷ Por. J. Malanowski, *Komentarz do art. 38 k.p.a.* [w:] M. Wierzbowski, A. Wiktorowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Legalis/el. 2017.

¹⁰⁸ I. Nowak, *Instytucja wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników jako gwarancja bezstronności przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych – uwagi krytycz-*

zatem w żadnej mierze zaaprobować stanowiska, zgodnie z którym dopuszczalne jest nieformalne („nieprzepisowe”) współdziałanie w drodze np. nieoficjalnych kontaktów pomiędzy organami administracji publicznej, ponieważ są to działania *contra legem*.

W inkwizycyjnej procedurze podatkowej¹⁰⁹ każdy organ administracji publicznej, niezależnie od etapu prowadzonego postępowania, jest zobligowany do czuwania nad tym, aby wszystkie podmioty wywodzące swe uprawnienia z art. 133 o.p. i następných, czy też z treści norm regulujących udział stron w danej procedurze w sposób odrębny, miały zapewniony czynny udział¹¹⁰, zgodnie z zasadą ogólną wpływającą z art. 123 o.p.¹¹¹ Analogicznie więc w świetle art. 209 § 2 o.p. czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego właściwy do załatwienia sprawy w drodze indywidualnego aktu administracyjnego (decyzji podatkowej) obowiązany jest zawiadomić strony¹¹² postępowania o zwróceniu się do organu współdziałającego o zajęcie stanowiska w sprawie¹¹³.

Organ administracji podatkowej prowadzący postępowanie główne, zwracając się do innego organu administracji publicznej z żądaniem podjęcia współdziałania¹¹⁴, ma obowiązek zawiadomić o tym nie tylko stronę

ne, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2016/el, s. 70–86; tenże *Przesłanki wyłączenia pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 9, s. 18–27; tenże *Wyłączenie pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym – zagadnienia ogólne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8, s. 25–28; tenże *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6, s. 20–26.

¹⁰⁹ Zob. 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.

¹¹⁰ Zob. A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, *passim*.

¹¹¹ Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2009 r., II OSK 908/08, CBOSA.

¹¹² M. Szubiakowski, *Postępowanie podatkowe* [w:] M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2017, s. 357.

¹¹³ A. Kabat, *Komentarz do art. 209 o.p...*, LEX/el. 2019; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 876–877.

¹¹⁴ Zwrócenie się organu podatkowego o zajęcie stanowiska do organu współdziałającego następuje w formie postanowienia, na które nie służy zażalenie – zob. art. 216 § 2 o.p.

(ewentualnie ich pełnomocników/przedstawicieli), ale również podmioty na prawach strony¹¹⁵, które mają przed organem współdziałającym te same uprawnienia, które służą im w postępowaniu administracyjnym głównym¹¹⁶. Brak zawiadomienia strony (podmiotów na prawach strony) o wystąpieniu do innego organu o takie współdziałanie pozbawia ją w rzeczy samej możliwości inicjowania postępowania wyjaśniającego przed tym organem lub uczestniczenia w nim, stanowiąc tym samym naruszenie zasady określonej w art. 123 o.p.¹¹⁷. Wydanie więc postanowienia na podstawie art. 209 o.p. bez zapewnienia stronie czynnego udziału w postępowaniu bez jej winy stanowi określoną w art. 240 § 1 pkt 4 o.p. przesłankę wznowienia postępowania w odpowiednim zakresie, tj. w tej części postępowania, która dotyczyła rozpoznania sprawy w trybie art. 209 o.p.¹¹⁸.

Poczynione uwagi nakazują uznać, że zwróceniu się organu podatkowego do organu współdziałającego o zajęcie stanowiska w sprawie powinno być prowadzone z uwzględnieniem procesowych gwarancji przyznanych stronom (podmiotom na prawach stron) przepisami proceduralnymi m.in. poprzez zapewnienie możliwości wzięcia udziału w takim postępowaniu¹¹⁹. W tym kontekście dyskusyjna jest kwestia dotycząca zastosowania przez organ współdziałający artykułu 123 § 1 o.p. *in fine* w powiązaniu z przepisem art. 200 § 1 o.p., tzn. umożliwiającą stronom wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań przed wydaniem postanowienia, zawierającego jego stanowi-

¹¹⁵ Por. B. Adamiak, *Glosa do wyroku NSA z dnia 10 listopada 2005 r., II GSK 125/05*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2007, z. 1, poz. 9.

¹¹⁶ Por. wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2018 r., II GSK 4209/16, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 maja 2007 r., IV SA/Wa 394/07, CBOSA; wyrok NSA z dnia 27 października 1998 r., II SA 1284/98, CBOSA.

¹¹⁷ Zob. I. Nowak, *Uznanie okoliczności faktycznych za udowodnione w świetle czynnego udziału podatnika w procedurze podatkowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, nr 3, s. 21–46; por. wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2000 r., SA/Sz 430/99, CBOSA.

¹¹⁸ Szerzej I. Nowak, *Organizacja społeczna jako podmiot na prawach strony w postępowaniu podatkowym* [w:] I. Niżnik-Dobosz (red.), *Zastosowanie idei public governance w prawie administracyjnym*, Warszawa 2014, s. 207–221; por. wyrok NSA z dnia 25 marca 1998 r., IV SA 1040/96, CBOSA.

¹¹⁹ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 czerwca 2006 r., II SA/Gd 536/05, CBOSA.

ska. Wydaje się, że powyższe przepisy nie będą miały w tej kwestii zastosowania, ponieważ *expressis verbis* dotyczą tylko decyzji podatkowych, a nie postanowień¹²⁰.

7. Podsumowanie

Instytucja współdziałania organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych jest konsekwencją z jednej strony powiązań istniejących w zakresie zadań i kompetencji poszczególnych organów administracji publicznej, a z drugiej zaś następstwem wzrostu komplikacji i złożoności spraw podatkowych¹²¹, których skutki rozciągają się na wiele podmiotów, nie tylko adresatów indywidualnych aktów podatkowych¹²².

Współdziałanie organów administracji publicznej w świetle art. 209 o.p. występuje, gdy w jednej sprawie nastąpi „przecięcie” się zakresów działania dwóch lub większej liczby podmiotów potrzebnych do rozwiązanie danego problemu¹²³, a ponadto przewidziany w art. 209 o.p. tryb współdziałania organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych w konkretnej indywidualnej sprawie musi wynikać z wyraźnego brzmienia powszechnie obowiązującego przepisu prawa materialnego¹²⁴, uzależniającego wydanie aktu podatkowego od zajęcia stanowiska przez organ współdziałający¹²⁵.

Współdziałające organy administracji publicznej w wykonywaniu swoich uprawnień, pod względem zarówno ustrojowym, jak i organizacyjnym, są podmiotami równoprawnymi o autonomicznych kompeten-

¹²⁰ Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks (do art. 106)...*, Legalis/el. 2019.

¹²¹ Szerzej W. Nykiel, Z. Kukulski (red.), *Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries*, Łódź 2018; W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Polish Tax System. Business Opportunities and Challenges*, Warszawa 2017.

¹²² K. Różycki, *Zajęcie stanowiska przez inny organ*, LEX/el.; S. Babiarz, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, *Ryczałty w prawie podatkowym*, Warszawa 2012; por. wyrok NSA z dnia 11 lutego 2011 r., I FSK 208/10, CBOSA.

¹²³ Wyrok WSA w Opolu z dnia 22 kwietnia 2004 r., II SA/Wr 2013/01, CBOSA.

¹²⁴ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 marca 2016 r., VI SA/Wa 1924/15, CBOSA; postanowienie SKO z dnia 2 lipca 2004 r., SKO 4146/2/04, LEX/el.

¹²⁵ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 lipca 2017 r., VI SA/Wa 627/17, CBOSA; H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 209 o.p.* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis/el. 2014.

cjach¹²⁶. Z art. 209 o.p. nie można „wyinterpretować”, że organ główny załatwiający sprawę podatkową związany jest stanowiskiem organu współdziałającego, ponieważ z treści tego przepisu „wynika, że wydanie decyzji jest uzależnione od „zajęcia” stanowiska przez inny organ, a nie od „treści tego stanowiska”¹²⁷. Nie ulega zatem wątpliwości, że „każdy ze współdziałających organów ma obowiązek przestrzegania swojej właściwości i nie może występować z pozycji organu nadrzędnego”¹²⁸. „Niezależnie jednak od formy współdziałania przedmiot stanowiska wyrażonego przez organ współdziałający nie może wykraczać poza te aspekty sprawy podatkowej, które są wskazane w przepisach prawa uzależniających wydanie decyzji od zajęcia stanowiska innego organu”¹²⁹.

Zakres artykułu 209 o.p., dający uprawnienia władcze organom administracji publicznej ingerujące w sferę praw i obowiązków biernych podmiotów stosunku podatkowoprawnego¹³⁰, jest różny, gdyż tylko jeden z tych podmiotów jest władny do całościowego, końcowego rozstrzygnięcia sprawy przez wydanie decyzji podatkowej, natomiast pozostałe organy współdziałające w rozstrzygnięciu tej sprawy są właściwe do zajęcia stanowiska w formie określonej przepisami prawa materialnego. Różna może być także moc prawna tego stanowiska dla sposobu rozstrzygnięcia sprawy przez organ wydający decyzję podatkową, gdyż zależy to od formy jego wyrażenia przewidzianej w przepisach prawa materialnego¹³¹. Zauważyć jednak należy, że stanowisko organu współdziałającego stanowi jedynie materiał w sprawie „głównej”¹³², ponieważ za decyzję podatkową

¹²⁶ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 lutego 2008 r., II SA/Kr 1247/07, CBOSA; por. M. Romańska, *Komentarz do art. 106 k.p.a.* [w:] H. Knysiak-Sudyka (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2019.

¹²⁷ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1054.

¹²⁸ A. Kabat, *Komentarz do art. 209 o.p.*..., LEX/el. 2019.

¹²⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1053.

¹³⁰ Szerzej M. Kalinowski, *Podmioty bierne stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, Toruń 2019.

¹³¹ Najślabszą z form jest wyrażenie opinii, ponieważ ze swej istoty nie ma ona mocy wiążącej – uchwała NSA z dnia 18 września 1995 r., VI SA 10/95, CBOSA.

¹³² Postanowienie organu współdziałającego wchodzi do materiału dowodowego sprawy i (w zależności od stopnia związania jego treścią) znajdzie wyraz w uzasadnieniu decyzji lub wpłynie bezpośrednio na treść rozstrzygnięcia sprawy zawartej w decyzji administracyjnej – por. J. Borkowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 20 listopada*

kończącą dane postępowanie odpowiada tylko organ prowadzący postępowanie „główne”¹³³. Przy przyjęciu takiego założenia można bronić poglądu, że istotą współdziałania organów administracji publicznej jest uzyskanie stanowiska co do faktów prawotwórczych, nie zaś samo wzbogacenie zasobu informacji organu administracji podatkowej¹³⁴. Niemniej jednak organ podatkowy prowadzący postępowanie główne nie jest zwolniony z przeprowadzenia własnych ustaleń w danym zakresie nawet wtedy, gdy stanowisko w danej kwestii zajmuje organ współdziałający¹³⁵, ponieważ „definitywnie” to ten pierwszy bierze odpowiedzialność za wydany akt podatkowy i jego skutki¹³⁶.

Bibliografia:

- Adamiak B., *Glosa do wyroku NSA z dnia 10 listopada 2005 r., II GSK 125/05*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2007, z. 1, poz. 9.
- Adamiak B., Borkowski J., Borszowski P., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Unimex, Wrocław 2017.
- Babiarz S., Bogucki S., Dumas A., Pęk R., Presnarowicz S., Pustuł J., *Ryczałty w prawie podatkowym*, LexisNexis, Warszawa 2012.
- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.
- Biernat S., *Działania wspólne w administracji państwowej*, PAN, Wrocław 1979.
- Bohentyn A., *Przegląd orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie współdziałania organów administracji publicznej w trybie art. 106 k.p.a.*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2018, nr 4, s. 11–35.
- Borkowski J., *Współdziałanie organów administracji państwowej przy wydawaniu indywidualnych decyzji administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwers-

1997 r..., LEX/el.; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 kwietnia 2017 r., IV SA/Wa 1847/16, CBOSA.

¹³³ Por. J. Borkowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 20 listopada 1997 r...*, LEX/el.; wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2017 r., II GSK 3257/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2002 r., III SA 2297/00, CBOSA.

¹³⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 marca 2006 r., I SA/Gd 459/04, CBOSA.

¹³⁵ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 listopada 2016 r., II SA/Ol 1159/16, CBOSA.

¹³⁶ Por. Cz. Martysz, *Zajęcie stanowiska w sprawie przez inny organ* [w:] G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 560 za Z. Kmiecik, *Mediacja...*, Lex/el. 2004.

- sytytu Łódzkiego. Nauki Humanistyczno-Społeczne” 1963, seria I, z. 31, s. 71–97.
- Borkowski J. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, WP, Warszawa 1985.
- Borkowski J., *Uprawnienia organu samorządu terytorialnego współdziałającego przy wydawaniu decyzji*, „Jurysta” 1995, nr 1, s. 11–15.
- Borkowski J., *Glosa do uchwały SN z dnia 6 lutego 1996 r.*, III AZP 26/95, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1997, z. 1, poz. 20.
- Borkowski J., *Glosa do wyroku NSA z dnia 20 listopada 1997 r.*, V SA 2699/96, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1999, z. 3, poz. 56.
- Borkowski J., Adamiak B., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Legalis/el. 2019.
- Borkowski J., Adamiak B., *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Borszowski P., *Wymogi proceduralne a przewlekłość postępowania podatkowego*, „Glosa” 2003, nr 11, s. 20–23.
- Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Zakamycze, Kraków 2004.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, TNOiK, Toruń 2002.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Morawski W., Masternak M., *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, ODDK, Gdańsk 2003.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, TNOiK, Toruń 2017.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2017.
- Brzeziński B., *O niedoskonałościach podatkowego języka prawniczego cz. II*, „Kazus Podatkowy” 2020, nr 5, s. 26-28.
- Chróścielewski W., *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, ABC, Warszawa 2002.
- Chróścielewski W., Tarno J.P., Dańczak P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Difin, Warszawa 2006.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis/el. 2014.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Legalis/el. 2020.

- Etel L. (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Temida 2, Białystok 2017.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020.
- Hauser R., Wierzbowski M. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Legalis/el. 2020.
- Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz*, LEX/el. 1996.
- Jaśkowska M., Wilbrandt-Gotowicz M., Wróbel A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2020.
- Kalinowski M., *Podmiotowość prawna podatnika*, TNOiK, Toruń 1999.
- Kalinowski M., *Podmioty biernie stosunku podatkowoprawnego. Przyczynek do teorii podmiotowości podatkowej*, TNOiK, Toruń 2019.
- Kędziora R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Legalis/el. 2017.
- Klat-Wertelecka L., Mudrecki A. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, ODDK, Gdańsk 2012.
- Kmieciak Z., *Mediacja i concyliacja w prawie administracyjnym*, LEX/el. 2004.
- Kmieciak Z., *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2014.
- Kmieciak Z. (red.), *Raport Zespołu Ekspertckiego z prac w latach 2012–2016. Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym*, NSA, Warszawa 2017.
- Kmieciak Z., Chróścielewski W. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2019.
- Knysiak-Molczyk H. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2015.
- Łaszczycza G., Martysz Cz., Matan A., *Postępowanie administracyjne ogólne*, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Majka P., *Sankcje w prawie podatkowym*, Legalis/el. 2011.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Poradnik dla praktyków*, Legalis/el. 2017.
- Masternak M., *Czynności materialno-techniczne jako prawna forma działania administracji publicznej*, TNOiK, Toruń 2018.
- Mudrecki A., *Rzetelny proces podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Nita A., *Podmiotowość podatkowoprawna* [w:] Brzeziński B. (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.
- Nita A., *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, LEX/el. 2014.

- Nowacki J., „Odpowiednie” stosowanie przepisów prawa, „Państwo i Prawo” 1964, z. 3, s. 367–376.
- Nowacki J., *Analogia legis*, PWN, Warszawa 1966.
- Nowak I., Nowak A., *W kwestii zaskarżalności bezczynność organu podatkowego do wojewódzkiego sądu administracyjnego*, „Rozprawy z Zakresu Nauk Prawnych” 2010, nr 2, s. 67–82.
- Nowak I., *W sprawie dochowania terminu w postępowaniu podatkowym* [w:] Ruczkowski P. (red.), *Prawo wobec wyzwań współczesności*, WSEiP, Kielce 2011.
- Nowak I., *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecznictwem*, WSEiP, Kielce 2012.
- Nowak I., *Organizacja społeczna jako podmiot na prawach strony w postępowaniu podatkowym* [w:] Niżnik-Dobosz I. (red.), *Zastosowanie idei public governance w prawie administracyjnym*, Difin, Warszawa 2014.
- Nowak I., *Umorzenie zaległości podatkowych jako ulga w spłacie zobowiązań podatkowych w województwie świętokrzyskim*, „Studia i Materiały Miscellanea Oeconomicae” 2014, nr 3, s. 205–225.
- Nowak I., *Instytucja wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników jako gwarancja bezstronności przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych – uwagi krytyczne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2016/e1, s. 70–86.
- Nowak I., *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6, s. 20–26.
- Nowak I., *Wyłączenie pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym – zagadnienia ogólne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8, s. 25–28.
- Nowak I., *Przesłanki wyłączenia pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 9, s. 18–27.
- Nowak I., *Terminowość załatwiania spraw przed samorządowymi organami podatkowymi (cz. I)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 11, s. 18–26.
- Nowak I., *Terminowość załatwiania spraw przed samorządowymi organami podatkowymi (cz. II)*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 12, s. 21–28.

- Nowak I., *Uznanie okoliczności faktycznych za udowodnione w świetle czynnego udziału podatnika w procedurze podatkowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2019, nr 3, s. 21–46.
- Nowak I., *Zasada jawności w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym na tle inkwizycyjnego stosunku podatkowoprawnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7, s. 25–31.
- Nowak T., *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Poltext, Warszawa 2019.
- Nykiel W., Sęk M. (red.), *Protection of Taxpayer’s Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Nykiel W., Wilk M. (red.), *Polish Tax System. Business Opportunities and Challenges*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Nykiel W. (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Difin, Warszawa 2018.
- Nykiel W., Kukulski Z. (red.), *Transformation of Tax Systems in the CEE and BRICS Countries*, FCDiSP, Łódź 2018.
- Ofiarski Z., *Władztwo daninowe oraz administrowanie podatkowymi źródłami dochodów własnych gmin – czy podział kompetencji jest jeszcze potrzebny?*, „Gubernaculum et Administratio” 2012, nr 1, s. 137–151.
- Ofiarski Z., *System (zbiór) podatków samorządowych – wstępne propozycje uporządkowania*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin-Polonia” 2016, Vol. L, 1 Section H, s. 265–274.
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, TNOiK, Toruń 2012.
- Przybysz P., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2019.
- Różycki K., *Zajęcie stanowiska przez inny organ*, LEX/el.
- Serwacki J., *Kompetencje organów gmin w zakresie wykonywania przepisów prawa podatkowego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 11, s. 82–92.
- Strzelec D., *Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Strzelec D., *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, LEX/el. 2020.
- Strzępek K., *Współdziałanie organów w stosowaniu prawa*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 4, s. 59–71.

- Suwaj R., *Sądowa ochrona przed beczynnością administracji publicznej*, LEX/el. 2014.
- Szubiakowski M., *Postępowanie podatkowe* [w:] Wierzbowski M. (red.), *Postępowanie administracyjne-ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Świątkiewicz J., *Z problematyki współdecyzji organów w prawie administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1964, nr 5–6, s. 771–783.
- Terlikowska M., Frączkiewicz M., *Kodeks postępowania administracyjnego. Decyzje. Komentarz*, Legalis/el. 2017.
- Teszner K., *Współdziałanie państwowych i samorządowych organów podatkowych w procedurze stosowania ulg i zwolnień podatkowych*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 11, s. 39–47.
- Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, LEX/el. 2012.
- Wierzbowski M., Wiktorowska A. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Legalis/el. 2017.
- Wierzbowski M., Wiktorowska A. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Legalis/el. 2020.
- Ziemski K.M., *Zajęcie stanowiska a prawo bycia stroną postępowania administracyjnego (na przykładzie rady izby notarialnej)*, „Rejent” 1996, nr 2, s. 91–113.
- Zimmermann J., *Polska jurysdykcja administracyjna*, WP, Warszawa 1966.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, TNOiK, Toruń 1998.
- Żukowski L., Sawuła R., *Postępowanie administracyjne*, WSPiA, Przemysł-Rzeszów 2012.