

---

# INSTYTUCJA WYŁĄCZENIA ORGANU PODATKOWEGO I JEGO PRACOWNIKÓW JAKO GWARANCJA BEZSTRONNOŚCI PRZY PODEJMOWANIU ROZSTRZYGNIEĆ PODATKOWYCH – UWAGI KRYTYCZNE

---

DR IRENEUSZ NOWAK\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Uwagi wprowadzające .....	70
2. Bezstronność w procedurze Podatkowej .....	71
3. Wyłączenie pracownika organu podatkowego .....	73
4. Wyłączenie organu podatkowego .....	80
5. Podsumowanie .....	84

## 1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

---

---

Punktem wyjścia dla całego opracowania jest przedstawienie znaczenia bezstronności w postępowaniu podatkowym. Jednakże zasadniczym celem niniejszej publikacji jest dokonanie ustaleń odnośnie wybranych aspektów prawnych instytucji wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników od rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy podatkowej z postulatami *de lege lata* i *de lege ferenda*. Zagadnienie to wciąż rodzi liczne spory, nie tylko wśród uczestników stosunków podatkowoprawnych, ale także przedstawicieli środowiska naukowego wraz z orzecznictwem. Tym samym, biorąc pod uwagę niedostatki obecnej

---

\* dr Ireneusz Nowak, doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e- mail: irnowak@uni.lodz.pl

regulacji prawnej dotyczącej instytucji wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników, uzasadnione jest postawienie tezy, iż w tej kwestii ustawa Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> wymaga nowelizacji.

## 2. BEZSTRONNOŚĆ W PROCEDURZE PODATKOWEJ

---

Fundamentem poprawnie ukształtowanej procedury podatkowej jest zagwarantowanie podatnikowi prawa do rzetelnego i bezstronnego (neutralnego) procesu podatkowego, wynikającego m.in. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>2</sup>, który stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Tym samym, podstawowym warunkiem spełniającym minimum ochrony w tym zakresie jest prawo do bezstronnego rozpoznania sprawy podatkowej<sup>3</sup>, przede wszystkim poprzez zbudowanie zaufania podatników do organów podatkowych w zakresie ich orzekania<sup>4</sup>. Innymi słowy, jeżeli postępowanie podatkowe ma zmierzać do wszechstronnego i prawidłowego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy i zostać zakończone zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, to musi być prowadzone bezstronnie (obiektywnie)<sup>5</sup>. Nasuwa się wobec tego spostrzeżenie, że w inkwizycyjnej procedurze podatkowej – zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej wynikającą z art. 122 O.p. – w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy<sup>6</sup>. Tym samym, powinność ustalenia prawdy materialnej spoczywa na organie podatkowym<sup>7</sup>, ponieważ ustawodawca – odmiennie niż w procedurze cywilnej – ukształtował model procesowego stosunku podatkowoprawnego na zasadzie inkwizycyjności, a nie kontradiktoryjności. Podyktowane

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa; tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.; dalej: O.p.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.

<sup>3</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 kwietnia 2017 r., II SA/Lu 1256/16, CBOSA.

<sup>4</sup> Por. wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2011 r., I GSK 261/10, CBOSA.

<sup>5</sup> I. Nowak, *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 6, s. 26; wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2012 r., II FSK 2023/10, CBOSA.

<sup>6</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 stycznia 2017 r., III SA/Gl 1074/16, CBOSA.

<sup>7</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 stycznia 2017 r., III SA/Gl 2094/15, CBOSA.

jest to przede wszystkim ingerencyjnością prawa podatkowego oraz względami ochrony podatnika jako słabszego niż organ podatkowy podmiotu stosunku podatkowoprawnego<sup>8</sup>.

Bezstronność w orzekaniu w sprawach podatkowych zabezpiecza wiele instytucji prawnych, jednakże specyficzną rolę odgrywa w tym zakresie „system” wyłączeń pracownika i organu podatkowego uregulowany w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, stanowiący pierwszy krok na drodze do obiektywnego i bezstronnego załatwienia sprawy podatkowej<sup>9</sup>.

Prowadzenie postępowania podatkowego i wydanie rozstrzygnięcia załatwiającego sprawę podatkową jest uwarunkowane właściwością podmiotu wydającego indywidualny akt administracyjny (aspekt pozytywny) i brakiem podstaw do jego wyłączenia (aspekt negatywny)<sup>10</sup>. Za bezsporne uchodzi więc twierdzenie, że zdolność prawną organu podatkowego do prowadzenia konkretnego postępowania podatkowego wyznacza jego właściwość łącznie z instytucją wyłączenia podmiotu czynnego stosunku podatkowoprawnego lub jego pracownika<sup>11</sup>. Innymi słowy, instytucja wyłączenia organu podatkowego i instytucja wyłączenia pracownika tego organu może prowadzić do pozbawienia kompetencji do wykonywania administracji publicznej tylko wtedy, gdy tak wynika *expressis verbis* z przepisu prawa. Należy również za Z. Kmiecikiem przypomnieć, że ustalenie właściwości organu podatkowego, przy jednoczesnym braku podstaw do jego wyłączenia od załatwienia sprawy, a w pewnych sytuacjach – także pracowników tego organu w postępowaniu – jest równoznaczne ze spełnieniem przesłanek wyznaczających jego zdolność prawną do działania<sup>12</sup>.

Instytucję wyłączenia pracownika organu podatkowego oraz samego organu podatkowego w ramach przepisów Ordynacji podatkowej realizują bezpośrednio dwie zasady ogólne tejże procedury, ustanowione w art. 121 § 1 O.p. (działania budzące zaufanie do organów podatkowych) i w art. 122 O.p. (prawdy obiektywnej/materialnej)<sup>13</sup>. Natomiast

<sup>8</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 stycznia 2017 r., III SA/GI 2096/15, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 stycznia 2017 r., III SA/GI 2104/15, CBOSA.

<sup>9</sup> Por. zdanie odrębne Z. Czarnika do uchwały NSA z dnia 5 grudnia 2016 r., II GPS 2/16, CBOSA; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 168.

<sup>10</sup> Tamże.

<sup>11</sup> Zdanie odrębne M. Jaśkowskiej do uchwały NSA z dnia 20 maja 2010 r., I OPS 13/09, CBOSA.

<sup>12</sup> Z. Kmiecik, *Zarys teorii postępowania administracyjnego 2014*, Lex/el; analogicznie W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2016, s. 71-76; B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne*, Warszawa 2009, s. 107.

<sup>13</sup> Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2016 r., II FSK 2078/14, CBOSA.

pośrednio, stosowanie tych przepisów służy realizacji: zasady praworządności/legalizmu (art. 120 O.p.), zasady czynnego udziału strony (art. 123 O.p.), czy też zasady dwuinstancyjności (art. 127 O.p.)<sup>14</sup>.

Ordynacja podatkowa wprowadza instytucję wyłączenia w postaci:

- a) wyłączenia pracownika organu podatkowego (art. 130 § 1-4 O.p.),
- b) wyłączenie członka samorządowego kolegium odwoławczego (art. 130 § 5 O.p.),
- c) wyłączenia organu podatkowego (art. 131-132a O.p.).

### 3. WYŁĄCZENIE PRACOWNIKA ORGANU PODATKOWEGO

Zarówno w judykaturze, jaki i piśmiennictwie wskazuje się zgodnie, że „tryby wyłączenia pracownika są ukształtowane jako instrument działania profilaktycznego, ażeby nie mogły zaistnieć okoliczności dopuszczające przypuszczenie co do jego stronniczości. Nie zakłada się z góry, że pracownik w określonych sytuacjach będzie stronniczy, ani też nie trzeba dokonywać ustaleń, z jakich wynikałby taki jego zamiar lub rzeczywiste działanie, lecz uznaje się sam fakt istnienia okoliczności dopuszczających myśl o stronniczości za wystarczającą podstawę do odsunięcia od czynności urzędowych. Nie jest to ani wyraz braku zaufania do pracownika, ani przekonania o słabości jego charakteru, ani też nie będzie to akt oceny przydatności do służby, ale urzędowa przezorność zapewniająca ochronę samego pracownika przed uwikłaniem w trudną sytuację procesową oraz zapobiegająca podnoszeniu zarzutów co do poprawności czynności urzędowych”<sup>15</sup>.

Przyczyny wyłączenia pracownika organu podatkowego od udziału w procesie podatkowym zostały podzielone na dwie grupy<sup>16</sup>:

<sup>14</sup> I. Nowak, *Wyłączenie pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym – zagadnienia ogólne*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 8, s. 26; A. Krajewska, *Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego (art. 130-132a Ordynacji podatkowej)*, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2017, Legalis/el.

<sup>15</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 marca 2013 r., I SA/Lu 33/13, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 października 2012 r., I SA/Kr 369/12, CBOSA; J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] B. Adamiak, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Wrocław 2014, s. 638-639.

<sup>16</sup> Ustawodawca wykorzystał w art. 130 O.p. dwie metody (techniki) legislacyjne, tzw. enumerację pozytywną oraz klauzulę generalną – por. A. Kosieradzka-Federczyk, W. Federczyk, *Zastosowanie przepisów o wyłączeniu pracownika w postępowaniu administracyjnym w stosunku do pracownika organu uzgadniającego*, Gdańskie Studia Prawnicze-Przegląd Orzecznictwa 2012, nr 4, s. 57.

a) przesłanki skutkujące wyłączeniem pracownika z mocy samego prawa (*ex lege*) – art.130 § 1 O.p.),

b) przesłanki uzasadniające wyłączenie na wniosek lub z urzędu – art. 130 § 3 O.p.

Zgodnie z art. 130 § 1 O.p. funkcjonariusz służby celno-skarbowej, pracownik urzędu gminy (miasta), starostwa, urzędu marszałkowskiego, izby administracji skarbowej, Krajowej Informacji Skarbowej, urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz członek samorządowego kolegium odwoławczego podlegają wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w których:

- 1) są stroną;
- 2) pozostają ze stroną w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki;
- 3) stroną jest ich małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny lub powinowaty do drugiego stopnia;
- 4) stronami są osoby związane z nimi z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli<sup>17</sup>;
- 5) byli świadkami lub biegłymi, byli lub są przedstawicielami podatnika albo przedstawicielem podatnika jest jedna z osób wymienionych w pkt 3 i 4;
- 6) brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji;
- 7) zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciw nim postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne;
- 8) stroną jest osoba pozostająca wobec nich w stosunku nadrzędności służbowej.

Z brzmienia przepisu art. 130 § 1 O.p. jednoznacznie wynika, iż wymienia on zarówno kategorie organów podatkowych, jak też urzędy organów podatkowych, których pracownicy podlegają wyłączeniu<sup>18</sup>. Za zdecydowanie niedopuszczalne (chyba tylko w kategoriach przeoczenia) należy postrzegać tego typu technikę ustawodawczą, ponieważ *sui generis* kategoryzacja jest zupełnie zbędna, w sytuacji kiedy prawodawca w art. 13 O.p. wskazuje organy podatkowe, a przecież tylko one przez swoich pracowników mogą załatwiać sprawy

---

<sup>17</sup> Przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli – art. 130 § 2 O.p.

<sup>18</sup> B. Brzeziński, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, tom II, Toruń 2007, s. 46.

podatkowe<sup>19</sup>. Jak słusznie wskazywał J. Zimmermann, wystarczyłoby, aby ustawodawca napisał, że wyłączeniu podlegają „pracownicy organów podatkowych”, unikając tym samym połączenia w jednym przepisie organów i jednostek organizacyjnych nie będących organami podatkowymi (np. urząd gminy)<sup>20</sup>. Ponadto, mamy tu także do czynienia z pewną niespójnością semantyczną (znaczeniową) pomiędzy tytułem rozdziału II (działu IV- Postępowanie podatkowe) Ordynacji podatkowej, pt. „Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego” a treścią art. 130 § 1 O.p., ponieważ co do zasady powołany przepis reguluje wyłączenie pracowników jednostek organizacyjnych obsługujących organy podatkowe, a nie jak wskazuje tytuł rozdziału – pracowników organów podatkowych<sup>21</sup>. Jak trafnie ujmuje M. Münnich „rozbieżność terminologiczna tytułu rozdziału i treści przepisów jest wynikiem niedostosowania tego pierwszego do zmian wprowadzonych w 2003 r. w administracji podatkowej (przypis. autora), polegających na jednoznacznym określeniu organów podatkowych jako organów jednoosobowych (monokratycznych) w miejsce dotychczasowych organów będących jednostkami organizacyjnymi”<sup>22</sup>.

Przepisy o wyłączeniu z art. 130 O.p. stosuje się do wszystkich bez wyjątku pracowników organów podatkowych, którzy mieliby brać „udział w postępowaniu” w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w tym także osób sprawujących (piastujących) funkcje (stanowisko) organu podatkowego<sup>23</sup>. I tak na przykład, zgodnie z art. 130 § 1 pkt 8 O.p. pracownik organu podatkowego podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu podatkowym, w której jedną ze stron jest osoba pozostająca wobec niego w stosunku nadrzędności służbowej, np. osoba pełniąca funkcję organu<sup>24</sup>. Tym samym, jeżeli tą osobą nadrzędną służbowo jest pracownik będący, np. piastunem funkcji samorządowego organu podatkowego, wyłączenie tego pracownika pociąga za sobą skutek w postaci wyłączenia

<sup>19</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 43.

<sup>20</sup> Tamże.

<sup>21</sup> I. Nowak, *Wyłączenie pracownika...*, op. cit., s. 27.

<sup>22</sup> M. Münnich, *Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, H. Dzwonkowski (red.), Legalis/el.

<sup>23</sup> B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, s. 619; B. Brzeziński, i in., *Ordynacja...*, op. cit., s. 47; K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce 2012*, Lex/el.

<sup>24</sup> B. Brzeziński, i in., *Ordynacja...*, op. cit., s. 56; B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, op. cit., s. 627; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] J. Brolik, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013*, Lex/el.

organu, przez co indywidualnego aktu administracyjnego nie może wydać, ani wyłączony pracownik, ani żaden z pozostałych pracowników organu, ponieważ w odniesieniu do każdego z nich osoba sprawująca funkcję organu podatkowego będzie pozostawała w stosunku nadrzędności służbowej<sup>25</sup>. Zatem w przypadku wyłączenia wójta (burmistrza, prezydenta) – jak przyjmuje się w literaturze przedmiotu (moim zdaniem niezasadnie – przypis autora) – możliwe jest nadal wydanie decyzji z jego upoważnienia, gdyż zostaje on bowiem wyłączony jako osoba piastująca funkcję organu administracji podatkowej, a nie sam organ podatkowy<sup>26</sup>. Jednakże, nawet gdyby w określonym postępowaniu podatkowym inny pracownik działający z upoważnienia samorządowego podatkowego organu monokratycznego orzekał w sprawie podatkowej, to i tak jego *nolens volens* bezstronność jest co najmniej wątpliwa, ponieważ jedną ze stron w sprawie jest osoba pozostająca wobec pracownika w stosunku nadrzędności służbowej<sup>27</sup>. Innymi słowy, obawy, że w takich okolicznościach zapadnie rozstrzygnięcie serwilistyczne – a skutki wyłączenia spowodowane będą do fikcji – są w pełni zasadne<sup>28</sup>. Nasuwa się wobec tego spostrzeżenie, że w takiej sytuacji nie dojdzie nigdy do całkowitego wyeliminowania piastuna funkcji organu z procesu decyzyjnego, gdyż pośrednio zawsze zachowuje on środki wpływu na kierunek rozstrzygnięcia podatkowego, co wyklucza ideę bezstronności (obiektywizmu) w orzekaniu<sup>29</sup>. Być może kluczem do rozstrzygnięcia powstałego dylematu jest wprowadzenie „mechanizmu”, który zaproponowano w orzecznictwie, zgodnie z którym brak bezpośredniego przełożonego nie może czynić martwą regulację prawną zawartą w art. 130 O.p. W takiej sytuacji o wyłączeniu pracownika piastującego funkcję organu podatkowego powinien orzec organ wyższego stopnia<sup>30</sup> w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 3 O.p., czyli samorządowe kolegium odwoławcze. Jednakże obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej takiego rozwiązanie nie przewidują, a szkoda bo na gruncie Kodeksu postępowania

<sup>25</sup> W. Chróścielewski, *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2002, s. 83-84.

<sup>26</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 130 o.p.* op. cit., s. 640.

<sup>27</sup> P. Mierzejewski, Głosa do wyroku WSA z dnia 14 listopada 2008 r., I SA/Wa 1023/08, Lex/el.

<sup>28</sup> Zob. W. Chróścielewski, Głosa do uchwały NSA z dnia 22 lutego 2007 r., II GPS 2/06, *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego* 2007, nr 3, s. 140-141; G. Łaszczycza, *Postanowienie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym 2012*, Lex/el.

<sup>29</sup> R. Suwaj, Głosa do wyroku TK z dnia 6 grudnia 2011 r., SK 3/11, Lex/el; M. Szalkiewicz, Głosa do wyroku NSA z dnia 14 listopada 2014 r., I OSK 1845/14, Lex/el.

<sup>30</sup> Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2017 r., II GSK 3917/16, CBOSA; postanowienie NSA z dnia 13 września 2016 r., II GSK 3918/16, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2016 r., VI SAB/Wa 78/15, CBOSA.

administracyjnego<sup>31</sup> znajduje się przepis art. 26 § 3 kpa, zgodnie z którym jeżeli wskutek wyłączenia pracowników organu administracji publicznej organ ten stał się niezdolny do załatwienia sprawy, sprawę załatwia organ wyższego stopnia nad organem, w którym osoba wymieniona w tym przepisie zajmuje stanowisko kierownicze<sup>32</sup>. Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd wyraził P. Majka, według którego „możliwość wyznaczenia do załatwienia sprawy innego organu podatkowego na skutek braku możliwości jej załatwienia z uwagi na wyłączenie pracowników została przewidziana w art. 130 § 5 Ordynacji podatkowej wyłącznie w odniesieniu do samorządowych kolegiów odwoławczych”<sup>33</sup>. Oznacza to, że przepisy Ordynacji podatkowej w tym zakresie wymagają interwencji legislacyjnej, ponieważ obecna regulacja zawiera w tej materii poważną lukę prawną<sup>34</sup>.

Zastrzeżenia co do zakresu czynności, od wykonywania których pracownik organu podatkowego podlega wyłączeniu, powstawać mogą w związku z różnorodną terminologią, jaką posługuje się prawodawca w art. 130 O.p. Obok określenia „od udziału w postępowaniu” (§ 1 i 3) stosuje też zwroty: „od (do) załatwienia sprawy” (§ 2 i 5) oraz „do prowadzenia sprawy” (§ 4), którym trudno przypisać jednakowe znaczenia<sup>35</sup>. I tak zwrot „udział w postępowaniu” odnosi się do wszelkich czynności procesowych podejmowanych w danej sprawie. Jest to zatem pojęcie szersze niż „udział w wydaniu zaskarżonej decyzji”<sup>36</sup>. Przepis art. 130 § 1 O.p. stanowi o wyłączeniu pracownika organu podatkowego „od udziału w postępowaniu”, co *expressis verbis* wskazuje na zakres tej instytucji<sup>37</sup>, przez który należy rozumieć nie tylko udział w czynnościach postępowania przygotowawczego (np. czynności wyjaśniające), ale też w czynnościach decydujących (wydanie decyzji)<sup>38</sup>. Zatem przez „udział w postępowaniu” rozumie się udział podatnika w całym ciągu czynności postępowania

<sup>31</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego; tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 1257 ze zm. zwana dalej k.p.a.

<sup>32</sup> P.J. Suwaj, *Gwarancja bezstronności organów administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Wrocław 2004, s. 259.

<sup>33</sup> P. Majka, *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych oraz ich pracowników – uwagi de lege lata oraz de lege ferenda*, Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu 2015, nr 3, s. 45-46.

<sup>34</sup> W. Chróścielewski, *Wyłączenie pracownika i organu podatkowego od załatwienia sprawy*, [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 40.

<sup>35</sup> M. Karlikowska, *Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] *Komentarz do Ordynacji podatkowej 2011*, H. Dzwonkowski (red.), Legalis/el; B. Brzeziński, i in., *Ordynacja...*, op. cit., s. 447-448.

<sup>36</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 grudnia 2013 r., III SA/Lu 565/13, CBOSA.

<sup>37</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz...*, op. cit., s. 641.

<sup>38</sup> W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego* [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, B. Brzeziński (red.), C. Kosikowski (red.), Łódź-Toruń 1999, s. 36; por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 maja 2017 r., III SA/Kr 384/16, CBOSA.



podatkowego, przeprowadzonych przez organ administracji podatkowej<sup>39</sup>, a więc obejmujących niewątpliwie wszystkie stadia postępowania (wstępne, wyjaśniające i decyzyjne), co zresztą było postulowane w literaturze przedmiotu niemal od początku obowiązywania Ordynacji podatkowej<sup>40</sup>.

określenie „załatwienie sprawy” oznacza władcze rozstrzygnięcie sprawy, co od zasady, w formie indywidualnego aktu administracyjnego (decyzji podatkowej)<sup>41</sup>. *Nota bene* sformułowanie „załatwianie spraw” „to nie tylko wydawanie decyzji lub postanowień, lecz także wykonywanie innych czynności procesowych bądź czynności realizowanych już po zakończeniu postępowania, ale uwarunkowanych uprzednimi działaniami procesowymi”<sup>42</sup>. Natomiast „prowadzenie sprawy” wiąże się ze stałym kontaktem danego pracownika z konkretną, indywidualną sprawą wraz ze wszystkimi czynnościami z nią związanymi<sup>43</sup>. Ponadto brak precyzji ustawodawcy powoduje, że wyłącza się pracownika „od udziału w postępowaniu w sprawie”, a nowego pracownika wyznacza się „do prowadzenia sprawy”, co sprawia, że ten ostatni może ponosić odpowiedzialność za czynności podejmowane przez inny podmiot<sup>44</sup>.

Trafna wydaje się w powyższym kontekście konstatacja, że posłużenie się przez ustawodawcę niejednorodną terminologią w art. 130 o.p. budzi uzasadnione wątpliwości, które zasługują na dezaprobatę w świetle paradygmatu racjonalnego prawodawcy<sup>45</sup>.

Artykuł 130 O.p. nie precyzuje formy, w jakiej powinno nastąpić wyłączenie, (ewentualnie odmowa wyłączenia) pracownika z mocy prawa od udziału w postępowaniu podatkowym (§ 1), ani w zakresie wyłączenia (odmowy wyłączenia) na wniosek lub z urzędu (§ 3)<sup>46</sup>. Jednakże, biorąc pod uwagę zasadę ogólną pisemności i możliwość pełnej kontroli przez strony poprawności stosowania przepisów podatkowych, poprzez kontrolę instancyjną lub kontrolę sądową, należałoby wydać stosowne postanowienia, na które nie służyłoby

<sup>39</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 maja 2016 r., II SA/OI 454/16, CBOSA.

<sup>40</sup> A. Kabat, *Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] S. Babiaryz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, Lex/el.

<sup>41</sup> M. Karlikowska, *Komentarz...*, Legalis/el.

<sup>42</sup> G. Łaszczycza, *Akta sprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym* 2014, Lex/el.

<sup>43</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 132 O.p...*, *op. cit.*, s. 643; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 722.

<sup>44</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 132 O.p...*, *op. cit.*, s. 654.

<sup>45</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 44.

<sup>46</sup> B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 627-628; A. Kabat, *Komentarz do art. 130 O.p...*, Lex/el.

zażalenie (art. 216 § 1 w związku z art. 130 O.p.)<sup>47</sup>. Zatem również w tym zakresie potrzebna jest interwencja ustawodawcza, ponieważ w literaturze przedmiotu oraz w orzecznictwie nie ma jednolitego stanowiska w odniesieniu do tej kwestii<sup>48</sup>.

Jak podkreśla P. Pietrasz, zarówno konstrukcja art 131 O.p., jaki i 131a O.p. zasługują na krytykę, ponieważ ignorują fakt, że osoba piastująca stanowisko naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego „może zetknąć się, w ramach pełnionych obowiązków służbowych, ze wszystkimi sytuacjami określonymi w art. 130 § 1 i 2 O.p.”, pamiętając, że w końcu naczelnik urzędu skarbowego (naczelnik urzędu celno-skarbowego – przyp. autora) jest takim samym człowiekiem jak podlegli mu pracownicy<sup>49</sup>.

Ustawodawca aż dwukrotnie w przepisach dotyczących instytucji wyłączenia wskazuje, że przyczyny wyłączenia pracownika od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli (po raz pierwszy w art. 130 § 2 O.p, a następnie w art. 132a O.p.)<sup>50</sup>. Jak zasadnie podkreśla A. Goettel, „przedstawiona niedoskonałość pociąga za sobą trudny do zaakceptowania stan rzeczy – wyłączenie pracownika organu podatkowego na podstawie art. 130 O.p. opiera się na dwóch, identycznie brzmiących, podstawach prawnych, co w oczywisty sposób pozostaje w sprzeczności z zasadami prawidłowej legislacji. W zaprezentowanej sytuacji mamy więc do czynienia z przykładem klasycznego *superfluum*, którego usunięcie powinno polegać na uchyleniu art. 130 § 2 O.p.”<sup>51</sup> i pozostawieniu wyłącznie art. 132a O.p., uwzględniającego wszystkie przypadki wyłączenia określone w rozdziale 2 działu IV Ordynacji podatkowej<sup>52</sup>.

---

<sup>47</sup> J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz...*, *op. cit.*, s. 653-654; M. Münnich, *Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego*, [w:] P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 179-180.

<sup>48</sup> B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 627-628; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 4 listopada 2016 r., I SA/OI 632/16, CBOSA.

<sup>49</sup> Analogiczna uwaga ma zastosowanie także do samorządowych organów podatkowych – P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 O.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Lex/el.

<sup>50</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 i 132 O.p.* (2017), Lex/el.

<sup>51</sup> A. GOETTEL, *PODATKOWOPRAWNE SKUTKI ZAWARCIA I USTANIA MAŁŻEŃSTWA 2016*, LEX/EL.

<sup>52</sup> TAMŻE.

#### 4. WYŁĄCZENIE ORGANU PODATKOWEGO

---

W polskim systemie podatkowym, biorąc pod uwagę kryterium beneficjenta wpływów podatkowych, wyróżniamy dwa rodzaje organów podatkowych: państwowe i samorządowe<sup>53</sup>, (tzw. dualistyczny model administracji danin publicznych<sup>54</sup>). Na marginesie należy jednak dodać, że występują 3 podatki stanowiące dochody budżetu gminy, ale pobierane przez naczelników urzędów skarbowych, tj.; podatek od spadków i darowizn<sup>55</sup>, podatek od czynności cywilnoprawnych<sup>56</sup> i zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych pobierany w formie karty podatkowej<sup>57</sup>. Innymi słowy, kompetencję do wymiaru tych danin publicznych posiadają państwowe, a nie zaś samorządowe organy podatkowe, pomimo że podatki te w całości stanowią dochody budżetowe gmin<sup>58</sup>. Trudno zatem wskazać racjonalne argumenty na taki stan rzeczy, m.in. biorąc pod uwagę fakt, że gminy posiadają własny aparat podatkowy<sup>59</sup>. Stąd też trafny w doktrynie postulat *de lege ferenda* o przekazaniu do właściwości gminnych organów podatkowych wszystkich podatków zasilających ich budżet, ponieważ dualizm z jakim mamy obecnie do czynienia prowadzi do powstawania niepotrzebnych problemów i zwiększa koszty poboru tych danin<sup>60</sup>. Rację ma więc Z. Ofiarski, zauważając, iż „sprawy z zakresu podatków gminnych powinny być załatwiane przez gminne organy podatkowe”<sup>61</sup>. Analogicznie też zauważono w Kierunkowych założeniach nowej

---

<sup>53</sup> M. Masternak, *Administracja podatkowa*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 317.

<sup>54</sup> Zob. J. Kulicki, *Administracja danin publicznych w Polsce*, Warszawa 2014.

<sup>55</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn; tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r., poz. 833 ze zm.

<sup>56</sup> Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych; tekst jednolity: Dz.U. z 2017 r., poz. 1150 ze zm.

<sup>57</sup> Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne; tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r., poz. 2180 ze zm.

<sup>58</sup> B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka* 2017, Lex/el.

<sup>59</sup> L. Etel, M. Popławski, *Podatki lokalne*, [w:] C. Kosikowski (red.), J.M. Salachna (red.), *Finanse samorządowe. 580 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2012, s. 255.

<sup>60</sup> Ibidem; L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Białystok 2015, s. 262-264.

<sup>61</sup> Z. Ofiarski, *System (zbiór) podatków samorządowych – wstępne propozycje uporządkowania*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, Vol. L, 1 Sectio H, s. 271; analogicznie I. Nowak, *Wyłączenie samorządowych...*, op. cit., s. 21.

Ordynacji podatkowej, że „w przyszłości należy natomiast postulować, aby wszystkie podatki stanowiące dochód gmin były realizowane przez ich organy podatkowe (...)”<sup>62</sup>.

Organy podatkowe w Polsce to organy monokratyczne (jednoosobowe), a ich sens „sprowadza się do związania przepisami prawa kompetencji organu z działaniami jednej osoby fizycznej”<sup>63</sup>. Innymi słowy, jeżeli wolę organu administracji publicznej wyraża jedna osoba nazywamy ten organ jednoosobowym (monokratycznym)<sup>64</sup>. Takie rozwiązanie prawne ma swoje zalety, ale także i wady. Jak podkreśla się w literaturze, zaletą organu monokratycznego jest duża operatywność (samodzielność), niskie koszty, szybkość podejmowania rozstrzygnięć, „sprawdzalna” i jawna odpowiedzialność za prawidłowość podejmowanych decyzji, itp.<sup>65</sup>. Wadą tego zabiegu prawnego jest duże ryzyko popełnienia błędu<sup>66</sup>. Jak trafnie wskazuje P. Majka, w stosowaniu przepisów dotyczących, np. wyłączenia gminnych organów podatkowych związane są liczne problemy, polegające na ryzyku wystąpienia braku neutralności w orzekaniu, m.in. w zakresie „wyłączenia organów od załatwienia spraw związanych z zobowiązaniami podatkowymi gminy”<sup>67</sup>. Taki stan krytycznie ocenia W. Chróścielewski, podnosząc, iż „(...) w demokratycznym państwie prawnym nie powinna występować sytuacja, w której w jednym postępowaniu administracyjnym ten sam organ wypełnia dwie role procesowe. Wyrażając to ściślej – nie może zdarzyć się przypadek, w którym organ prowadzący postępowanie występuje w nim także jako strona bądź podmiot ją reprezentujący”<sup>68</sup>. Ponadto, niedopuszczalne jest „nonszalanckie” podejście do instytucji wyłączenia organu podatkowego, m.in. poprzez oparcie się przy interpretacji przesłanek jedynie na wykładni językowej z całkowitym pominięciem dyrektyw wykładni funkcjonalnej i systemowej, tak jakby z góry zakładało się, że „bezstronność orzekania

<sup>62</sup> Kierunkowe założenia nowej Ordynacji podatkowej przygotowane przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego z dnia 24 września 2015 r., [http://www.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=c5583761-7069-4816-8f1f-63fb34b9d86b&groupId=764034](http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=c5583761-7069-4816-8f1f-63fb34b9d86b&groupId=764034)

<sup>63</sup> K. Teszner, *Administracja...*, Lex/el.

<sup>64</sup> E. Iserzon, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1968, s. 76; P. Smoleń (red.), *System organów podatkowych w Polsce*, Warszawa 2009, s. 45; J. Zimmermann, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 78.

<sup>65</sup> R. Michalska-Badziak, *Podmioty administrujące*, [w:] M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia. Instytucje. Zasady w teorii i orzecznictwie*, Warszawa 2013, s. 272-273.

<sup>66</sup> Tamże; I. Nowak, *Upoważnienie pracownika do załatwiania spraw w imieniu samorządowego organu podatkowego*, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 2017, nr 10, s. 20.

<sup>67</sup> Szerzej P. Majka, *Wyłączenie...*, *op. cit.*, s. 37 i nast.

<sup>68</sup> W. Chróścielewski, *Organ...*, *op. cit.*, s. 257.

jest fikcją, a dążenie do jej zapewnienia czystą utopią!”<sup>69</sup>. Już tylko te argumenty wskazują, że wszelkie wątpliwości powstające na tle wyłączenia gminnego organu podatkowego, np. od udzielenia własnej gminie ulgi uznaniowej w postaci umorzenia zaległości podatkowych, należy interpretować z poszanowaniem zasady prawdy obiektywnej oraz zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych<sup>70</sup>. Tym samym, zaistnieją w tym przypadku podstawy do wyłączenia samorządowego organu podatkowego w sprawie udzielenia ulgi uznaniowej macierzystej gminie wraz z obowiązkiem wyznaczenia przez samorządowe kolegium odwoławcze innego organu do załatwienia tejże sprawy<sup>71</sup>. Warto przy tym dodać, iż samorządowy organ podatkowy jako organ monokratyczny podlega przepisom o wyłączeniu pracownika (art. 130 O.p., jak i o wyłączeniu organu (art. 132 O.p.)<sup>72</sup>. Mimo, że przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierają definicji „organu podatkowego”, nie oznacza to że z unormowań w niej zawartych nie można wyprowadzić wniosku, że organ podatkowy to pracownik, który tym się różni od innych, że zajmuje stanowisko, z którym związana jest właściwość do rozstrzygania – a nie tylko załatwiania – określonej kategorii spraw<sup>73</sup>. Jeżeli tak, to samorządowy organ podatkowy podlega wszystkim tym samym rygorom co szeregowy pracownik administracji publicznej, a ponadto rygorom dodatkowym, wynikającym z art. 132 O.p.<sup>74</sup>. Przyjęcie innego poglądu prowadziłoby do uznania, że gminny organ podatkowy nie podlega wyłączeniu nawet w sprawie, w której sam jest stroną, co byłoby wnioskiem absurdalnym<sup>75</sup>. Innymi słowy, regulacje prawne dotyczące wyłączenia samorządowego organu podatkowego (*vide* art. 132 O.p.) nie wykluczają stosowania do osoby piastującej funkcję gminnego organu podatkowego

---

<sup>69</sup> W. Chróścielewski, *Spór wokół instytucji wyłączenia pracownika organu administracji i samego organu w orzecznictwie sądowym*, Administracja. Teoria. Dydaktyka. Praktyka 2015, nr 3, s. 25.

<sup>70</sup> Cz. Martysz, *Wyłączenie organu administracyjnego*, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 268.

<sup>71</sup> Odmienne B. Bzoma, *Wyłączenie organu podatkowego gminy od załatwienia sprawy udzielenia uznaniowej ulgi podatkowej gminie*, Nowe Zeszyty Samorządowe 2015, nr 4, s. 35 i nast.

<sup>72</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 48; por. A. Olszewska, *Bezstronność organu administracji publicznej w świetle art. 24 § 3 kodeksu postępowania administracyjnego w odniesieniu do zasad ogólnych tego kodeksu*, Samorząd Terytorialny 2008, nr 4, s. 56.

<sup>73</sup> Por. wyrok NSA z dnia 17 marca 2016 r., II OSK 23/14, CBOSA.

<sup>74</sup> Por. wyrok WSA w Opolu z dnia 18 października 2016 r., II SA/Op 217/16, CBOSA.

<sup>75</sup> Por. wyrok NSA z dnia 20 czerwca 1991 r., IV SA 487/91, CBOSA.

przepisów o wyłączeniu pracownika<sup>76</sup>. Reasumując, niedopuszczalne powinno być prowadzenie przez wójta, burmistrza (prezydenta) miasta postępowania podatkowego i wydanie decyzji podatkowej w przypadku, gdy stroną tego postępowania, czyli adresatem indywidualnego aktu administracyjnego, ma być jego macierzysta gmina<sup>77</sup>, ponieważ przyjęcie tego stanowiska prowadziłyby w istocie do zaprzeczenia rzymskiej zasady, zgodnie z którą nikt nie może być sędzią we własnej sprawie (*nemo iudex in causa sua*). W związku z tym, wydanie decyzji podatkowej przez wójta, burmistrza (prezydenta) miasta w sytuacji, gdy stroną postępowania, a więc adresatem decyzji (dotyczącej interesu majątkowego) jest jednostka samorządu terytorialnego, którą reprezentuje, należy ocenić ze wszech miar krytycznie, jako naruszającą gwarancyjną funkcję przepisów o wyłączeniu, które z założenia mają chronić bezstronność i obiektywizm orzekania oraz zapewniać warunki uczciwego procedowania<sup>78</sup>.

Ordynacja podatkowa wśród państwowych organów podatkowych podlegających wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego wymienia w art. 131 O.p. naczelników urzędów skarbowych i odpowiednio naczelników urzędów celno-skarbowych (art. 131a O.p.).

Niestety przepisy Ordynacji podatkowej nie wyłączają od załatwienia sprawy innych państwowych organów podatkowych, tj. dyrektora izby administracji skarbowej, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej<sup>79</sup>, które *nota bene* mogą być także organami działającymi w pierwszej instancji<sup>80</sup>. Ponadto treść tych przepisów nie koresponduje z katalogiem organów podatkowych wymienionych w art. 13 O.p.<sup>81</sup>. Innymi słowy, takie uregulowanie prawne instytucji wyłączenia odnośnie niektórych organów podatkowych, a w zasadzie jego brak, nie pozostawia wątpliwości co do

<sup>76</sup> Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 października 2014 r., II SA/Gd 453/14, CBOSA.

<sup>77</sup> W. Chróścielewski, *Gmina jako strona postępowania administracyjnego – konsekwencje prawne uchylecia art. 27a k.p.a.*, Samorząd Terytorialny 1995, nr 4, s. 22.

<sup>78</sup> Wyroki WSA w Gdańsku z dnia 2017 r., III SA/Gd 1078-79/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 17 maja 2011 r., I OSK 1093/10, CBOSA.

<sup>79</sup> Wydaje się zatem, że jedynie na podstawie art. 130 O.p. możliwe będzie wyłączenie tych podmiotów jako pracowników piastujących stanowisko organu administracji podatkowej – P. Pietrasz, Komentarz do art. 131 O.p., (2017) Lex/el; podobnie B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, op. cit., s. 629-630.

<sup>80</sup> K. Teszner, *Administracja...*, Lex/el.

<sup>81</sup> M. Münnich, Komentarz do art. 130-132a O.p..., Legalis/el.

niedoskonałości regulacji prawnej w tym zakresie<sup>82</sup>. Taka rozbieżność w ramach tego samego aktu prawnego, świadczy o niewłaściwych standardach legislacyjnych i obniża poziom prawny całej ustawy<sup>83</sup>.

## 5. PODSUMOWANIE

---

*Ratio legis* instytucji wyłączenia polega na stworzeniu prawnych warunków przyczyniających się do wykluczenia wszystkich wątpliwości, zarówno co do bezstronności pracownika organu podatkowego, jak i samego organu podatkowego, stając się tym samym skutecznym instrumentem ochrony w zapewnieniu podatnikowi pełnej neutralności<sup>84</sup>, nie tylko w każdym stadium jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, ale także w postępowaniach quasi-podatkowych, tj. czynnościach sprawdzających i kontroli podatkowej<sup>85</sup>.

Zaprezentowane w publikacji wybrane uwagi odnośnie instytucji wyłączenia pracownika organu podatkowego, jak i samego organu, nie pozostawiają wątpliwości co do niedostatków obecnych uregulowań prawnych, których nie zrealizuje przecież za legislatora orzecznictwo ani piśmiennictwo<sup>86</sup>.

W przepisach Ordynacji podatkowej w katalogu zasad ogólnych brak jest *expressis verbis* wskazania zasady bezstronności, która zgodnie ze współczesnymi realiami demokratycznych państw prawnych stanowi standard procedury administracyjnej<sup>87</sup>. Jak wskazuje orzecznictwo „zgodnie z Kartą Praw Podstawowych prawo do dobrej administracji wymaga, by sprawy załatwiane były bezstronnie (...). Zasadę tę wymienia również Europejski Kodeks Dobrej Administracji (...), a w ramach Rady Europy – Handbook powstały na podstawie decyzji Europejskiego Komitetu Współpracy Prawnej Rady Europy, formułujący m.in. zasady materialne i procesowe, w tym obiektywizmu i bezstronności (...).

---

<sup>82</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja...*, op. cit., s. 46.

<sup>83</sup> M. Münnich, *Komentarz do art. 130-132a O.p...*, Legalis/el.

<sup>84</sup> W. Nykiel (red.), *Polskie prawo podatkowe*. Podręcznik akademicki, Warszawa 2015, s. 100.

<sup>85</sup> Zob. art. 280 i 292 O.p.; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130-132 O.p...*, Lex/el; H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 132 O.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*

<sup>86</sup> Z. Kmiecik, *O ułomności regulacji prawnej wyłączenia pracownika, organu i członka organu kolegiального od udziału w postępowaniu administracyjnym (załatwienia sprawy)*, Państwo i Prawo 2013, nr 13, s. 31-32.

<sup>87</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2016 r., IV SA/Gl 118/16, CBOSA.

Także rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy z dnia 11 marca 1980 r. R 80/2, dotycząca wykonywania dyskrecjonalnych kompetencji przez władze administracyjne, do ogólnych reguł korzystania z władzy uznaniowej zaliczyła dochowanie przez organ administracji obiektywizmu i bezstronności (...)<sup>88</sup>.

Biorąc pod uwagę powyższe argumenty wraz z ideą sprawiedliwości proceduralnej, wywodzącą się z konstytucyjnej zasady sprawiedliwości społecznej i równości wobec prawa oraz inkwizycyjny charakter postępowania podatkowego, a także ostatnią nowelizację Kodeksu postępowania administracyjnego wprowadzającą do tego aktu prawnego zasadę bezstronności (art. 8), czas już najwyższy uregulować zasadę bezstronności także na gruncie przepisów proceduralnego prawa podatkowego<sup>89</sup>. Innymi słowy, zasada bezstronności, której należy przypisać podstawowe znaczenie dla rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, w trybie postępowania podatkowego powinna oznaczać, że organy administracji podatkowej i ich pracownicy nie powinni w swoich działaniach kierować się jakimikolwiek interesami czy motywami pozaprawnymi, które mogą naruszać interesy stron<sup>90</sup>. Tym samym, „wprowadzenie” do Ordynacji podatkowej *implicitie* zasady bezstronności wraz z jednoczesną nowelizacją przepisów dotyczących instytucji wyłączenia, umacniałoby stosowanie procesowych gwarancji bezstronności<sup>91</sup>.

*De lege ferenda* należałoby także postulować za P. Pietraszem, aby na gruncie Ordynacji podatkowej, biorąc pod uwagę fakt, że mamy tu do czynienia z organami podatkowymi monokratycznymi (jednoosobowymi), ujednoczyć przesłanki wyłączenia dla pracowników oraz organów podatkowych<sup>92</sup>, pamiętając, że w demokratycznym państwie prawnym nie jest dopuszczalne różnicowanie gwarancji zapewniających obiektywizm i bezstronność orzekania<sup>93</sup>.

<sup>88</sup> Uchwała NSA z dnia 20 maja 2010 r., I OPS 13/09, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 kwietnia 2016 r., IV SA/Gl 118/16, CBOSA.

<sup>89</sup> P.J. Suwaj, Gwarancja..., op. cit., s. 39 i nast.

<sup>90</sup> Uzasadnienie do ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2017 r., poz. 935.

<sup>91</sup> B. Adamiak, *Komentarz do art. 8 k.p.a.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.

<sup>92</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 131 O.p. (2017)*..., Lex/el.

<sup>93</sup> Wyrok TK z dnia 15 grudnia 2008 r., P 57/07, <http://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=1078&sprawa=4424>.



**SUMMARY**

**THE INSTITUTION OF EXCLUSION OF A TAX AUTHORITY AND ITS  
EMPLOYEES AS A GUARANTEE OF IMPARTIALITY WHEN TAKING TAX  
DECISIONS - CRITICAL REMARKS**

The considerations undertaken in the publication include issues related to procedural guarantees granted to the taxpayer regarding impartiality when making tax decisions, implemented, among others, through the institution of exclusion of a tax authority and its employees. Tax proceedings aimed at comprehensively and correctly explaining the facts of the case must be carried out impartially (objectively). Thus, the *ratio legis* of the institution of exemption (of both the tax authority and its employees) involves the creation of legal conditions eliminating any doubts as to impartiality in deciding on the case. This means that due to the principle of objective (material) truth and deepening citizens' confidence in state organs, a situation raising doubts as to impartiality - interest in the resolution of the case - of both employees of the administrative authority and the authority itself deciding on a specific matter should not be allowed to arise.

**Key words:** tax authority, exclusion, impartiality, employee, tax decision

**Słowa kluczowe:** organ podatkowy, wyłączenie, bezstronność, pracownik, rozstrzygnięcie podatkowe