

WYŁĄCZENIE PRACOWNIKA ORGANU PODATKOWEGO NA PODSTAWIE ART. 130 § 3 ORDYNACJI PODATKOWEJ

Streszczenie. Przedmiotem artykułu są zagadnienia związane z instytucją wyłączenia pracownika organu podatkowego od udziału w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych sprawach normowanych przepisami prawa podatkowego w świetle art. 130 § 3 Ordynacji podatkowej. Autor podkreśla, że wyłączenie pracownika organu administracji publicznej na podstawie art. 130 § 3 o.p. jest uzupełnieniem dla trybu z art. 130 § 1 o.p., co oznacza, iż może ono nastąpić, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie okoliczności niewymienionych w tym ostatnim przepisie. Tym samym nie jest konieczne uprawdopodobnienie, że pracownik czynnego podmiotu stosunku podatkowoprawnego będzie stronniczy w załatwieniu sprawy ze względu na daną okoliczność, lecz wystarczy, iż okoliczność ta powoduje powstanie wątpliwości co do jego bezstronności. Innymi słowy, art. 130 § 3 o.p. ma charakter gwarancyjny i służy bezstronnemu wykonywaniu czynności w procedurze podatkowej. Co więcej, przepis z art. 130 § 3 o.p. stosuje się do wszystkich bez wyjątku pracowników organów podatkowych, którzy mieliby brać „udział w postępowaniu”, w tym także do osób sprawujących (piastujących) funkcje organu podatkowego (państwowego lub samorządowego), i bez znaczenia jest tu tok instancyjny (pierwszoinstancyjny/drugoinstancyjny), a tym bardziej tryb teże procedury (zwyczajny/nadzwyczajny).

Słowa kluczowe: wyłączenie, bezstronność, organ podatkowy, pracownik, uprawdopodobnienie

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

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Ustawodawca, normując w artykułach 130–132a Ordynacji podatkowej¹ instytucję wyłączenia pracownika organu podatkowego, członka samorządowego kolegium odwoławczego oraz organu podatkowego, zagwarantował podatnikowi bezstronne rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy podatkowej. W niniejszym opracowaniu autor ograniczył przedmiot badań tylko do wyłączenia pracownika organu administracji danin publicznoprawnych od udziału w procedurze podatkowej na gruncie art. 130 § 3 o.p., ponieważ w literaturze przedmiotu brak pogłębionej analizy tego „uregulowania prawnego”. Jeżeli się pojawia, to wyłącznie sygnalizacyjnie, a ma ono zastosowanie w każdej zawiślej sprawie podatkowej niezależnie od stadium prowadzonego postępowania podatkowego oraz w ramach udzielanej na podstawie art. 157–157a o.p. innej pomocy prawnej², na udziale pracowników organów administracji publicznej zajmujących stanowisko na gruncie art. 209 § 1 o.p.³ kończąc. Tym samym z przyczyn oczywistych jednym z celów niniejszej publikacji jest wypełnienie tej luki w piśmiennictwie wraz z postulatami *de lege lata* i *de lege ferenda*. Ponadto jako hipotezę badawczą przyjęto, że instytucja wyłączenia pracownika organu podatkowego od udziału w procedurze podatkowej w trybie art. 130 § 3 o.p. ukształtowana została równolegle z przesłankami obligatoryjnymi z art. 130 § 1 o.p., jako „instrument profilaktyczny”, zapobiegający zaistnieniu okoliczności dopuszczających przypuszczenie co do jego stronniczości, ponieważ proces podatkowy, aby mógł zmierzać do prawidłowego wyjaśnienia i ustalenia stanu faktycznego sprawy podatkowej, musi być prowadzony bezstronnie⁴.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.), dalej: o.p.

² Por. A. Wrzesińska-Nowacka, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, red. L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki, Gdańsk 2012, s. 91.

³ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2020; I. Nowak, *Współdziałanie organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych – aspekt proceduralny*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 4.

⁴ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Lublinie z dnia 27 września 2017 r., sygn. I SA/Lu 591/17, CBOSA; J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 786.

2. WYŁĄCZENIE PRACOWNIKA ORGANU ADMINISTRACJI PODATKOWEJ – RELACJA § 1 DO § 3 ART. 130 O.P.

Wyłączenie pracownika organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych⁵ oraz w innych sprawach normowanych przepisami prawa podatkowego⁶ następuje z mocy prawa (*ex lege* – art. 130 § 1 o.p.) oraz na wniosek lub z urzędu (art. 130 § 3 o.p.). Innymi słowy, przyczyny wyłączenia pracownika organu podatkowego od udziału w procesie podatkowym zostały podzielone na dwie grupy: przesłanki skutkujące wyłączeniem pracownika z mocy samego prawa oraz przesłanki uzasadniające wyłączenie go na wniosek lub z urzędu. Warto też podkreślić, że pojęciu „pracownik organu podatkowego” należy nadać szeroki zakres semantyczny⁷, oznaczający każdą osobę biorącą udział w procesie podatkowym niezależnie od podstawy zatrudnienia, np. umowa o pracę, mianowanie czy umowa o charakterze cywilnoprawnym⁸.

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 członk 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 stopnia⁹;
- 4) stronami są osoby związane z nimi z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli¹⁰;

⁵ Zob. art. 5 o.p.

⁶ Zob. art. 3 pkt 1–2 o.p.

⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 grudnia 2015 r., sygn. V SA/Wa 555/15, CBOSA.

⁸ K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, LEX/el. 2012.

⁹ Przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli (art. 130 § 2 o.p.).

¹⁰ Artykuł 130 § 2 o.p.

- 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 kolei według art. 130 § 3 o.p. bezpośredni przełożony pracownika jest obowiązany na jego żądanie lub na żądanie strony albo z urzędu wyłączyć go od udziału w postępowaniu, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie okoliczności niewymienionych w art. 130 § 1 o.p., które mogą wywołać wątpliwości co do jego bezstronności. Nie sposób w tym miejscu nie dostrzec, że *ratio legis* przepisu art. 130 § 3 o.p. odnośnie do podjęcia rozstrzygnięcia w sprawie wyłączenia pracownika zostało oparte na konstrukcji tzw. związania administracyjnego¹¹, zgodnie z którym po uprawdopodobnieniu się wobec pracownika powyższych okoliczności jego bezpośredni przełożony zobligowany jest wyłączyć go od udziału w danym postępowaniu podatkowym¹².

Przyczyny wyłączenia pracownika organu podatkowego z mocy prawa (*ex lege*), wskazane w art. 130 § 1 o.p., mają charakter wyczerpujący (enumeratywny) i powinny podlegać wykładni ścieśniającej¹³. Natomiast do przesłanki z art. 130 § 3 o.p. normującej wyłączenie pracownika organu podatkowego z innych przyczyn niż taksatywnie wymienione w art. 130 § 1 pkt 1–8 o.p., a które mogą wywołać wątpliwości co do jego bezstronności¹⁴, powinna mieć zastosowanie wykładnia rozszerzająca¹⁵. Uprawnione

¹¹ Por. I. Nowak, *Związanie organu podatkowego wydaną i doręczoną decyzją*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 10, s. 23–28.

¹² Por. R. Orzechowski, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. J. Borkowski, Warszawa 1985, s. 106.

¹³ A. Kabat, *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019; wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 października 2012 r., sygn. I SA/Kr 369/12, CBOSA.

¹⁴ Por. R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 24 k.p.a.)*, Legalis/el. 2017.

¹⁵ M. Münnich, *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2020; por. L. Żukowski, *Zakres obowiązywania Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, Przemysł–Rzeszów 2012, s. 57.

jest zatem stwierdzenie, że wyłączenie pracownika organu podatkowego na podstawie art. 130 § 3 o.p. jest uzupełnieniem dla trybu z art. 130 § 1 o.p.¹⁶, stanowiąc element sprawiedliwości proceduralnej, wpływający z zasady demokratycznego państwa prawnego¹⁷.

Przepis art. 130 o.p. zarówno w § 1, jak i w § 3 normuje wyłączenie pracownika organu podatkowego „od udziału w postępowaniu”, co oznacza, że chodzi nie tylko o wyłączenie od udziału w czynnościach postępowania przygotowawczego (np. czynności wyjaśniające), ale też w czynnościach decydujących (wydanie decyzji/postanowienia)¹⁸. Tym samym przez „udział w postępowaniu” należy rozumieć udział pracownika w całym ciągu czynności procedury podatkowej, przeprowadzonych przez organ administracji podatkowej¹⁹, a więc obejmujących niewątpliwie wszystkie stadia postępowania²⁰ (wstępne, wyjaśniające i decyzyjne)²¹. *A contrario* nie podlegają wyłączeniu pracownicy organów podatkowych, którzy wypełniają czynności mające charakter organizacyjny (techniczno-biurowy, np. czynności kancelaryjne dotyczące potwierdzenia wpływu podania itp.)²², a ponadto nie można wyłączyć od udziału w postępowaniu pracownika, który w tym postępowaniu nie uczestniczy²³.

Przepisy o wyłączeniu z art. 130 § 1–3 o.p. stosuje się do wszystkich bez wyjątku pracowników organów podatkowych, którzy mieliby brać „udział w postępowaniu” w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz

¹⁶ Por. K. Klonowski, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX/el. 2019.

¹⁷ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 4 września 2019 r., sygn. II SA/Bd 1241/18, CBOSA.

¹⁸ I. Nowak, *Instytucja wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników jako gwarancja bezstronności przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych – uwagi krytyczne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2016/el., s. 77; *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 695; W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999, s. 36; por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 maja 2017 r., sygn. III SA/Kr 384/16, CBOSA.

¹⁹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 maja 2016 r., sygn. II SA/Ol 454/16, CBOSA.

²⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 1 września 2011 r., sygn. II FSK 358/10, CBOSA.

²¹ I. Nowak, *Wyłączenie pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym – zagadnienia ogólne*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8, s. 25–28; A. Kabat, *Komentarz do art. 130 o.p.*

²² P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 o.p.*

²³ Por. wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2012 r., sygn. II OSK 835/11, CBOSA.

innych sprawach normowanych przepisami prawa podatkowego, w tym także osób sprawujących (piastujących) funkcje organu podatkowego niezależnie od tego, czy państwowego czy samorządowego²⁴. Nie ma też przy tym znaczenia tok instancji, w której toczy się postępowanie (pierwszoinstancyjne/drugoinstancyjne)²⁵, a tym bardziej tryb tej procedury (zwyyczajny/nadzwyczajny)²⁶.

Przyczyny wyłączenia z art. 130 § 1–3 o.p. mają zastosowanie również do pracowników organów podatkowych wezwanych do udzielenia pomocy prawnej²⁷ na podstawie art. 157–157a o.p.²⁸ Należy jednak pamiętać, że udział tych osób w głównym postępowaniu podatkowym powinno się oceniać w zakresie, w jakim ta pomoc ma być w indywidualnej sprawie podatkowej przyznana²⁹. Niezależnie od powyższych przesłanek wyłączeniu w trybie i na zasadach określonych w przepisach art. 130 o.p. mogą podlegać nie tylko pracownicy, ale także monokratyczne organy podatkowe, do których czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego prowadzący główny proces podatkowy zwrócił się o dokonanie czynności przewidzianych

²⁴ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, s. 619; B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007, s. 47; K. Teszner, *Administracja...*; M. Szalkiewicz, *Wyłączenie samorządowego organu podatkowego w przypadku współwłasności rzeczy stanowiącej przedmiot opodatkowania*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 11, s. 15–17.

²⁵ I. Nowak, *Wyłączenie pracownika...*, s. 28; wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. V SA/Wa 4661/15, CBOSA.

²⁶ I. Nowak, *Wyłączenie pracownika...*, s. 28; wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. V SA/Wa 4661/15; B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 447; wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 września 2011 r., sygn. I SA/Łd 605/11, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 listopada 2019 r., sygn. III SA/Lu 404/19, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 listopada 2019 r., sygn. III SA/Łd 834/19, CBOSA.

²⁷ Por. I. Nowak, *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecznictwem*, Kielce 2012, s. 89.

²⁸ Szerzej I. Nowak, *Przesłanki...*, s. 18 i n.; idem, *Wezwania w świetle pomocy prawnej pomiędzy organami administracji podatkowej na gruncie art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, s. 43–68.

²⁹ I. Nowak, *Przesłanki...*, s. 18 i n.; idem, *Wezwania w świetle pomocy prawnej pomiędzy organami administracji podatkowej na gruncie art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, s. 43–68; M. Karlikowska, *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2011.

w art. 157–157a o.p.³⁰ Warto też zaznaczyć, że w świetle art. 130 o.p. podlega wyłączeniu również pracownik organu podatkowego, który w imieniu organu podatkowego, na podstawie upoważnienia z art. 143 o.p., jest uprawniony do załatwiania sprawy³¹. Ponadto nie budzi w doktrynie wątpliwości fakt, że upoważnienie pracownika na podstawie art. 143 o.p. nie oznacza, iż pracownik ten staje się organem podatkowym, ponieważ nadal jest on pracownikiem, tyle tylko że upoważnionym np. do wydawania decyzji³². Oczywiście nie sposób zanegować, że termin „pracownik”, którym posługuje się art. 143 o.p., nie powinien być rozumiany wyłącznie przez odwołanie się do stosunku prawnego regulowanego Kodeksem pracy³³, albowiem dotyczy on wszelkich osób, które znajdują się względem organu w relacji podległości służbowej czy podporządkowania hierarchicznego³⁴.

Reasumując, jeżeli pracownik dostrzeże w rozpoznawanej sprawie istnienie przesłanek określonych w 130 § 3 o.p., jest obowiązany powstrzymać się od podejmowania jakichkolwiek czynności procesowych, ponieważ przyczyniłby się swoim działaniem do wadliwości rozstrzygnięcia podatkowego³⁵, i „bez znaczenia pozostaje to, czy istnienie okoliczności uzasadniających wyłączenie wpłynęło na treść wydanego przez tę osobę rozstrzygnięcia. Ważny natomiast jest sam fakt niewyłączenia, skutkujący naruszeniem przepisów postępowania”³⁶. Tym samym jeżeli pracownik orga-

³⁰ I. Nowak, *Wezwania...*, s. 56–57; por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 października 2016 r., sygn. II SA/Wa 1380/16, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lipca 2017 r., sygn. II SA/Wa 238/17, CBOSA.

³¹ I. Nowak, *Upoważnienie pracownika do załatwiania spraw w imieniu samorządowego organu podatkowego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 10, s. 19–27; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 lutego 2008 r., sygn. I SA/Rz 862/07, CBOSA.

³² I. Nowak, *Upoważnienie pracownika...*, s. 19–27; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 lutego 2008 r., sygn. I SA/Rz 862/07.

³³ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1320 ze zm.).

³⁴ Por. K. Klonowski, *Komentarz do art. 268a k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX/el. 2019; wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2013 r., sygn. I SA/Wa 1456/12, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 grudnia 2015 r., sygn. V SA/Wa 555/15; postanowienie NSA z dnia 26 października 2011 r., sygn. I OZ 785/11, CBOSA.

³⁵ Por. K. Klonowski, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*; wyrok WSA w Kielcach z dnia 6 czerwca 2007 r., sygn. II SA/Ke 163/07, CBOSA; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 20 października 2011 r., sygn. II SA/Go 562/11, CBOSA.

³⁶ D. Strzelec, *Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 125.

nu administracji publicznej nie złożył stosownego wniosku o wyłączenie, mimo że było to zasadne, ani też nie uczyniła tego strona, to wyłączenie powinno nastąpić z urzędu³⁷. W przeciwnym razie dojdzie do naruszenia art. 130 § 1–3 o.p., skutkującego w przypadku wydania decyzji ostatecznej wznowieniem postępowania (art. 240 § 1 pkt 3 o.p.)³⁸. Tożsame w tej mierze stanowisko wynika z orzecznictwa, zgodnie z którym skutkiem prawnym niewyłączenia pracownika w przypadku występowania okoliczności, których następstwem zgodnie z art. 130 o.p. powinno być jego wyłączenie od udziału w sprawie, jest wadliwość procedury podatkowej, która pociąga za sobą w przypadku wydania decyzji ostatecznej sankcje w postaci wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 3 o.p.³⁹

3. UPRAWDOPODOBNIENIE OKOLICZNOŚCI MOGĄCYCH WYWOŁAĆ WĄTPLIWOŚCI CO DO BEZSTRONNOŚCI PRACOWNIKA

Ustawodawca, określając treść przesłanki z art. 130 § 3 o.p., odwołuje się do *sui generis* klauzuli generalnej⁴⁰ wskazującej, że do wyłączenia pracownika od udziału w procesie podatkowym wymagane jest „uprawdopodobnienie” istnienia okoliczności, które nie zostały wymienione w art. 130 § 1 o.p., a które mogą wywołać wątpliwości co do jego bezstronności⁴¹. Zgadzam się z poglądem, że słowo „uprawdopodobnienie” znaczy „tyle, co wskazać na możliwość, szansę zaistnienia czegoś w sposób sugerujący prawdziwość, autentyczność, w sposób bliski prawdy”⁴².

Przez uprawdopodobnienie należy rozumieć środek zastępczy dowodu (słabszy niż dowód), niedający pewności, lecz tylko wiarygodność twierdzenia o jakimś fakcie⁴³, i w odróżnieniu od udowodnienia nie musi czynić

³⁷ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 o.p.*; wyroki WSA w Warszawie z dnia 7 stycznia 2004 r., sygn. III SA 125–126/03, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 lipca 2007 r., sygn. I SA/GI 206/07, CBOSA; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 października 2015 r., sygn. I SA/Bk 308/15, CBOSA.

³⁸ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 września 2019 r., sygn. III SA/Kr 817/19, CBOSA.

³⁹ Wyrok NSA z dnia 18 października 2002 r., sygn. V SA 2558/01, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 kwietnia 2005 r., sygn. I SA/Sz 719/04, CBOSA; wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2012 r., sygn. II GSK 1530/10, CBOSA.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2015 r., sygn. I GSK 1145/14, CBOSA.

⁴¹ Z. Kmieciak, *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2014.

⁴² P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 o.p.*

⁴³ Por. wyrok NSA z dnia 9 października 2019 r., sygn. I OSK 401/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 28 listopada 2019 r., sygn. II FSK 42/18, CBOSA.

określonego faktu pewnym⁴⁴, ponieważ jako czynność procesowa stwarza mniejszy lub większy stopień przekonania o jego prawdopodobieństwie⁴⁵. Co więcej, przepisy Ordynacji podatkowej normujące wyłączenie pracownika nie wymagają uprawdopodobnienia okoliczności powodujących jego stronniczość, lecz tylko okoliczności wywołujących wątpliwości co do bezstronności⁴⁶. Uprawdopodobnienie z art. 130 § 3 o.p. należy zatem określić mianem „ułatwionego postępowania dowodowego”, zwolnionego ze ścisłych formalności dowodowych i zmierzającego do uwiarygodnienia twierdzeń o braku bezstronności ze strony pracownika organu podatkowego⁴⁷. Innymi słowy, uprawdopodobnienie służy „pobudzeniu ufności”⁴⁸ w to, że informacje o istnieniu okoliczności mogącej wywołać wątpliwości co do bezstronności pracownika odpowiadają prawdzie⁴⁹.

Artykuł 130 § 3 o.p. nie zakreśla żadnych granic powoływania okoliczności wzbudzających wątpliwości co do bezstronności pracownika, przez co można je określić mianem tzw. okoliczności pozaprocesowych, mogących mieć wpływ na obiektywizm pracownika⁵⁰. Chodzi zarówno o oko-

⁴⁴ A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2006, s. 221.

⁴⁵ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, s. 842; D. Strzelec, *Udowodnienie a uprawdopodobnienie w sprawach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 6, s. 16 i n.; I. Nowak, *Uprawdopodobnienie braku winy jako przesłanka zasadności wniosku o przywrócenie terminu w świetle Ordynacji podatkowej, na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 229 i n.; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2012 r., sygn. I GSK 799/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. I FSK 1756/15, CBOSA.

⁴⁶ A. Kabat, *Komentarz do art. 130 o.p.*; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/GI 803/09, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. I SA/GI 814/09, CBOSA; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 października 2015 r., sygn. I SA/Bk 308/15.

⁴⁷ I. Nowak, *Uprawdopodobnienie...*, s. 235 i n.; wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 czerwca 2007 r., sygn. I SA/Łd 76/07, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 stycznia 2014 r., sygn. I SA/Sz 799/13, CBOSA.

⁴⁸ Por. J. Starościak, *Komentarz do art. 21 k.p.a.*, [w:] E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 82–83; Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz*, LEX/el. 1996.

⁴⁹ Por. wyrok NSA z dnia 11 marca 2009 r., sygn. II GSK 726/08, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 października 2011 r., sygn. II OSK 1431/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 7 listopada 2017 r., sygn. II OSK 368/16, CBOSA.

⁵⁰ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 169; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 marca 2008 r., sygn. I SA/Wr 1186/07, CBOSA.

liczności faktyczne, jak i prawne, pojedyncze fakty lub zdarzenia, które mogą dotyczyć życia prywatnego (np. konkubinatu⁵¹), pracy zawodowej, studiów, nauki⁵², zajęcia ubocznego, działalności politycznej lub społecznej, wyrażanych poglądów i przekonań⁵³, np. religijnych⁵⁴. Zbieżne z tym zapamiętaniem stanowisko zajęli również J. Borkowski i B. Adamiak, według których okoliczności, o jakich stanowi art. 130 § 3 o.p., „mogą dotyczyć sfery osobistych lub zawodowych kontaktów, sąsiedzkich sporów, publicznie wyrażanych poglądów, jak również będą odnosiły się do przypadków bliskości wobec stron czy ich praw, które nie mieszczą się w kategoriach więzów prawnych, a więc narzeczeństwo czy pozostawanie w konkubinacie, sprawowanie faktycznej opieki nad osobami obcymi”⁵⁵. Także według Z.R. Kmiecika „przyczyną braku bezstronności pracownika prowadzącego postępowanie może być [...] sympatia bądź antypatia odczuwana wobec strony lub stron. [...] Oczywiście, nie każde odczuwanie sympatii lub antypatii musi powodować stronniczość pracownika. [...] Na ogół jednak podstawą wyłączenia pracownika ze względu na łączący go ze stroną stosunek emocjonalny są okoliczności będące źródłem (przyczyną) powstania takiego stosunku, a nie okoliczności będące jego przejawem (skutkiem). Istnienie stosunku o charakterze emocjonalnym przyjmuje się zwłaszcza wtedy, gdy pracownik utrzymuje ze stroną kontakty intymne, mogące świadczyć o łączącym ich uczuciu miłości, oraz kontakty towarzyskie, świadczące o łączących ich więzach przyjaźni czy bliższej znajomości”⁵⁶.

⁵¹ I. Nowak, *Małżeństwo a związki partnerskie w świetle wybranych regulacji polskiego prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, s. 55 i n.

⁵² W. Chróścielewski, *Podmioty postępowania administracyjnego*, [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018, s. 101.

⁵³ Por. K. Zalaśńska, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, Legalis/el. 2020; wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 listopada 2014 r., sygn. VI SA/Wa 873/14, CBOSA.

⁵⁴ Zob. także I. Nowak, *Wolność jednostki w zakresie przekonań religijnych i światopoglądowych a zwolnienie od pracy i nauki z tytułu święta religijnego – soboty (szabatu, szabasu)*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 1, s. 19 i n.; idem, *Duchowni prawnie uznanych wyznań jako świadkowie w postępowaniu podatkowym*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” (w druku).

⁵⁵ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 130 o.p.*, s. 803.

⁵⁶ Z.R. Kmiecik, *Żądanie wyłączenia pracownika organu w postępowaniu administracyjnym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 3, s. 67–68.

Przesłanka wyłączenia pracownika organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym z art. 130 § 3 o.p. spowodowana uprawdopodobnieniem istnienia okoliczności mogących wywoływać wątpliwość co do jego bezstronności jest określona szeroko⁵⁷. Aby jednak zaistniała podstawa do wyłączenia pracownika w myśl przepisu art. 130 § 3 o.p., będącego „uzupełnieniem” przesłanek z art. 130 § 1 o.p., należy co najmniej uprawdopodobnić istnienie tzw. okoliczności wewnętrznych czy zewnętrznych leżących po stronie pracownika⁵⁸ i mających wpływ na obiektywizm jego działania (tzw. autorytatywna konkretyzacja)⁵⁹. Należy jednak podkreślić, że za powyższe wątpliwości nie mogą być uznane m.in. dążenia pracownika prowadzącego postępowanie podatkowe do wszechstronnego wyjaśnienia sprawy⁶⁰. W rezultacie wątpliwości co do bezstronności pracownika muszą wynikać z jego własnego działania lub zaniechania, a nie z faktu, że miał on możliwość zapoznania się z poglądem innego pracownika, choćby nawet pogląd ten był niesłuszny czy sprzeczny z prawem⁶¹.

Reasumując, przy wyłączeniu pracownika organu podatkowego od udziału w procedurze podatkowej chodzi oczywiście o okoliczności natury

⁵⁷ Por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020; H. Knysiak-Molczyk, *Wyłączenie pracownika na żądanie*, [w:] *Czynności procesowe zawodowego pełnomocnika w sprawach administracyjnych i sądownoadministracyjnych*, red. H. Knysiak-Molczyk, LEX/el. 2013; wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 września 2012 r., sygn. I SA/Kr 1151/12, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 września 2017 r., sygn. III SA/Łd 554/17, CBOSA.

⁵⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. III SA/Po 1506/13, CBOSA.

⁵⁹ Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 24 k.p.a.)*, Legalis/el. 2021; A. Wróbel, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*; wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 maja 2013 r., sygn. I SA/Kr 145/13, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 31 października 2017 r., sygn. III SA/Po 623/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lipca 2019 r., sygn. II SAB/Wa 141/19, CBOSA.

⁶⁰ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 kwietnia 2009 r., sygn. I SA/Go 116/09, CBOSA. W niektórych orzeczeniach sądów administracyjnych prezentowane jest stanowisko, którego oczywiście nie sposób zaakceptować, że „przewidziana art. 130 Ordynacji podatkowej instytucja wyłączenia pracownika od rozpatrzenia sprawy nie pozostaje [...] w jakimkolwiek bezpośrednim związku z regułami rządzącymi postępowaniem dowodowym, w tym zwłaszcza z zasadą prawdy obiektywnej (art. 122 w związku z art. 180 Ordynacji podatkowej)” – tak: wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 12 czerwca 2008 r., sygn. I SA/Go 1150-1152/07, CBOSA; wyrok NSA z dnia 11 lutego 2010 r., sygn. I FSK 1743/08, CBOSA.

⁶¹ Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 listopada 2012 r., sygn. I SA/Łd 930/12, CBOSA; wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 739/13, CBOSA.

obiektywnej, które będą realne i zaistnieją w czasie trwania postępowania podatkowego⁶², nigdy zaś *stricte* subiektywne przekonanie o braku bezstronności⁶³. Warto jednak wskazać, że uprawdopodobnienie, o którym mowa w art. 130 § 3 o.p., „polega na uwiarygodnieniu, a nie na wykazaniu istnienia określonych faktów”⁶⁴. Tym samym nie zasługuje na akceptację pogląd, zgodnie z którym można uzależniać możliwości wyłączenia pracownika organu od wynikającego z przepisów materialnego prawa podatkowego kierunku rozstrzygnięcia sprawy⁶⁵. Stanowisko takie należy uznać za wadliwe, ponieważ instytucja wyłączenia pracownika ma charakter gwarancyjny dla strony, a jej ewentualne zastosowanie ma podstawy określone tylko i wyłącznie w przepisach prawa podatkowego procesowego, nie zaś materialnoprawnego⁶⁶.

4. ROZSTRZYgniĘCIE O WYŁĄCZENIU PRACOWNIKA ORGANU PODATKOWEGO WRAZ ZE SKUTKAMI PRAWNYMI

O wyłączeniu pracownika organu podatkowego od udziału w szczególnym postępowaniu administracyjnym można mówić dopiero po jego wszczęciu⁶⁷, ponieważ instytucja ta ze swej istoty znajduje zastosowanie tylko w sprawie już zawisłej⁶⁸, albowiem jest to zagadnienie incydentalne (wpadkowe), podlegające załatwieniu wyłącznie w toku prowadzonego postępowania⁶⁹.

⁶² Por. A. Wrzeńska-Nowacka, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, s. 98.

⁶³ Instytucja ta nie wchodzi w rachubę jedynie z tego powodu, że pracownik organu prowadzi postępowania podatkowe, których rezultat nie odpowiada oczekiwaniom podatnika – por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 listopada 2018 r., sygn. I SA/Lu 532/18, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 listopada 2019 r., sygn. III SA/Wa 560/19, CBOSA; wyrok WSA w Kielcach z dnia 5 marca 2020 r., sygn. II SA/Ke 8/20, CBOSA.

⁶⁴ Por. P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany (do art. 24 k.p.a.)*, LEX/el. 2019.

⁶⁵ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 stycznia 2010 r., sygn. II SA/Wa 1470/09, CBOSA.

⁶⁶ Por. wyrok NSA z dnia 21 września 2011 r., sygn. II OSK 737/10, CBOSA.

⁶⁷ Artykuł 165 o.p. i n.; I. Nowak, *Zasada jawności w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym na tle inkwizycyjnego stosunku podatkowoprawnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7, s. 25 i n.

⁶⁸ Żaden przepis Ordynacji podatkowej nie wyłącza możliwości składania kolejnych wniosków o wyłączenie pracownika, i to niezależnie od etapu procedury podatkowej – zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 lipca 2016 r., sygn. III SA/Kr 473/16, CBOSA.

⁶⁹ Wyrok NSA z dnia 16 października 2014 r., sygn. II GSK 825/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2019 r., sygn. I FSK 2005/18, CBOSA.

Inicjatywa w zakresie wyłączenia pracownika od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego na gruncie art. 130 § 3 o.p. przysługuje stronie⁷⁰, samemu pracownikowi lub bezpośrednio przełożonemu tego ostatniego podmiotu⁷¹. Co więcej, w orzecznictwie słusznie wskazuje się, że jeżeli pracownik organu podatkowego nie złożył stosownego wniosku o wyłączenie, chociaż jego złożenie było zasadne, ani też nie uczyniła tego strona, to wyłączenie powinno nastąpić z urzędu⁷².

Przepis art. 130 § 3 o.p. nie wskazuje, w jakiej formie powinno nastąpić wyłączenie pracownika organu administracji publicznej. Biorąc jednak pod uwagę m.in. zasadę praworządności, zasadę budzenia zaufania obywateli do organów administracji podatkowej, ale przede wszystkim zasadę pisemności, należy przyjąć, że w procedurze podatkowej nie mogą się zdarzyć sytuacje, w których nie następowałoby procesowe rozstrzygnięcie kwestii bezstronności pracownika (art. 216 w zw. z art. 236 o.p.)⁷³. Tym samym wyłączenie pracownika lub ewentualna odmowa jego wyłączenia musi nastąpić w formie postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie⁷⁴, lecz będzie ono podlegało kontroli w ramach postępowania odwoławczego, a także kontroli sądownoadministracyjnej⁷⁵.

Postanowienie o wyłączeniu lub o odmowie wyłączenia pracownika ma charakter konstytutywny⁷⁶. Innymi słowy, powoływanie się na wyłączenie pracownika w myśl art. 130 § 3 o.p. jest skuteczne dopiero w razie wydania przez bezpośredniego przełożonego pracownika stosownego postanowienia po uprzednim uprawdopodobnieniu istnienia okoliczności,

⁷⁰ Wniesienie przez stronę wniosku o wyłączenie pracownika rodzi obowiązek rozpoznania tego wniosku (pozytywnie lub negatywnie) i do tego czasu pracownik, którego ten wniosek dotyczy, nie powinien podejmować jakichkolwiek czynności w sprawie. Innymi słowy, do momentu rozstrzygnięcia kwestii wyłączenia osób, co do których żądanie takie zostało zgłoszone, sprawa podatkowa nie powinna być rozpatrywana – por. K. Klonowski, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*; wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 maja 2017 r., sygn. II SA/Kr 4/17, CBOSA; wyrok WSA w Kielcach z dnia 14 września 2017 r., sygn. II SA/Ke 515/17, CBOSA.

⁷¹ K. Zalańska, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*

⁷² Wyroki WSA w Warszawie z dnia 7 stycznia 2004 r., sygn. III SA 125–126/03; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 października 2015 r., sygn. I SA/Bk 308/15.

⁷³ Por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 29 czerwca 2017 r., sygn. II SA/Rz 58/17, CBOSA.

⁷⁴ Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2019 r., sygn. II OSK 3019/18, CBOSA.

⁷⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 14 marca 2014 r., sygn. I SA/Wr 64/14, CBOSA.

⁷⁶ Wyrok NSA z dnia 23 maja 2019 r., sygn. II GSK 378/17, CBOSA.

które mogą wywołać wątpliwości co do jego bezstronności⁷⁷. Również według judykatury akt ten jest konieczny, gdy wyłączenie następuje w trybie art. 130 § 3 o.p., a więc po uprawdopodobnieniu istnienia okoliczności innych niż wymienione w art. 130 § 1 o.p.⁷⁸, mogących mieć wpływ na bezstronność pracownika załatwiającego sprawę⁷⁹.

Przepis art. 130 § 3 o.p. ma zastosowanie do wszystkich pracowników zatrudnionych w danym organie podatkowym, a więc także do osoby wykonującej funkcję tego organu⁸⁰, oczywiście łącznie z uprawdopodobnieniem tego, że dane okoliczności mogą wywołać wątpliwości co do jej bezstronności⁸¹. W przeciwnym razie zaistnieje konieczność powtórzenia czynności dokonanych z udziałem niewyłączonego pracownika, ponieważ czynności przez niego podjęte należy traktować jak czynności niebyłe⁸². Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd wyraził D.R. Kijowski, według którego: „skoro danej czynności dowodowej dokonał pracownik organu uczestniczący w postępowaniu sprzecznie z przepisami o wyłączeniu, nie może ona być uznana za dowód w sprawie”⁸³, przez co wszystkie czynności przez niego podjęte, niezależnie od sytuacji, w jakich wystąpiły, będą

⁷⁷ Por. wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 1993 r., sygn. SA/Po 3155/92, CBOSA; wyroki WSA w Lublinie z dnia 28 października 2014 r., sygn. II SA/Lu 721–726/13, CBOSA.

⁷⁸ Wyłączenie pracownika na podstawie art. 130 § 1 o.p. następuje z mocy prawa i co do zasady zbędne jest wydawanie w tej sprawie odrębnego postanowienia – tak *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, s. 704; por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 maja 2019 r., sygn. II SA/Gl 296/19, CBOSA. Odmiennie J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 130 o.p.*, s. 804; por. W. Chróścielewski, *Instytucje zapewniające neutralność organu przy rozstrzyganiu sprawy*, [w:] *Zakres przedmiotowy i podmiotowy postępowania administracyjnego ogólnego*, t. 2, cz. 1, red. W. Chróścielewski, seria *System Prawa Administracyjnego Procesowego*, red. G. Łaszczycza, A. Matan, Warszawa 2018, s. 171–172.

⁷⁹ C. Martysz, *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2010; wyrok NSA z dnia 29 maja 1990 r., sygn. SA/Po 1555/89, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2011 r., sygn. II SA/Wa 797/09, CBOSA.

⁸⁰ Por. wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 1993 r., sygn. SA/Po 3155/92; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 kwietnia 2005 r., sygn. I SA/Sz 719/04; wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. II SA/Kr 40/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lipca 2019 r., sygn. II SA/Wa 37/19, CBOSA.

⁸¹ Por. wyrok NSA z dnia 29 września 2016 r., sygn. I FSK 285/15, CBOSA.

⁸² I. Nowak, *Przesłanki...*, s. 26; wyrok NSA z dnia 25 maja 2000 r., sygn. I SA/Wr 3014/98, CBOSA.

⁸³ D.R. Kijowski, *Proceduralne zabezpieczenia przed stronniczością pracowników organów administracji publicznej*, „Samorząd Terytorialny” 2000, nr 4, s. 32–44.

wadliwe, gdyż są dokonane bez podstawy prawnej⁸⁴. W związku z tym należy podkreślić, że odsunięcie pracownika organu podatkowego od udziału w procedurze podatkowej jest zupełne z chwilą wydania indywidualnego aktu administracyjnego w procesowej formie postanowienia o wyłączeniu pracownika „z powodu prawdopodobnych wątpliwości co do jego bezstronności”⁸⁵. Prowadzi to do konkluzji, że wyłączony pracownik organu administracji podatkowej nie może podejmować żadnych czynności w tej procedurze, nawet niecierpiących zwłoki.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że bez właściwego rozstrzygnięcia żądania w zakresie wyłączenia pracownika organu podatkowego (także w stosunku do osoby piastującej funkcję organu monokratycznego)⁸⁶ nie jest możliwa kontrola legalności stanowiska czynnego podmiotu stosunku podatkowoprawnego w zakresie prawidłowego wymiaru zobowiązania podatkowego⁸⁷. Tym samym następstwa prawne wydanego rozstrzygnięcia podatkowego przez pracownika organu administracji podatkowej podlegającego wyłączeniu są daleko idące i prowadzą do uchylenia indywidualnego aktu administracyjnego, czy to w jurysdykcyjnym postępowaniu instancyjnym (zwykłym, nadzwyczajnym) czy w postępowaniu sądowno-administracyjnym⁸⁸.

Postanowienie o wyłączeniu pracownika musi dotyczyć imiennie oznaczonego pracownika (pracowników)⁸⁹, ponieważ w tej mierze nie może być żadnych wątpliwości, kto i z jakiego powodu został wyłączony lub w stosunku do kogo odmówiono wyłączenia od udziału w postępowaniu⁹⁰. Inaczej rzecz ujmując, postanowienie rozstrzygające wniosek strony o wyłączenie pracownika powinno w swej sentencji go wskazywać, gdyż brak imiennego

⁸⁴ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 marca 2017 r., sygn. I SA/Lu 1065/16, CBOSA.

⁸⁵ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 130 o.p.*, s. 806.

⁸⁶ Przepisy formalnego prawa podatkowego przyznają stronie prawo procesowe w postaci zgłoszenia wniosku o wyłączenie pracownika organu podatkowego od udziału w postępowaniu, a temu prawu odpowiada obowiązek jego rozpoznania. Zgłoszenie wniosku o wyłączenie rodzi zatem obowiązek jego rozstrzygnięcia (pozytywnie lub negatywnie), ale nie pozwala na pozostawienie takiego wniosku bez następstw prawnych – por. wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., sygn. I OSK 308/07, CBOSA.

⁸⁷ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 marca 2013 r., sygn. I SA/Lu 33/13, CBOSA.

⁸⁸ E. Szewczyk, *Wyłączenie pracownika na podstawie art. 24 § 1 pkt 5 Kodeksu postępowania administracyjnego oraz art. 130 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2020, t. 114, s. 152.

⁸⁹ Wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2007 r., sygn. I OSK 261/07, CBOSA.

⁹⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 kwietnia 2010 r., sygn. III SA/Gd 518/09, CBOSA.

wymienienia osób podlegających wyłączeniu lub których wyłączenia odmówiono, czyni taki indywidualny akt administracyjny wadliwym⁹¹, nie pozwala bowiem ustalić, w stosunku do kogo wniosek został rozpoznany i czym narusza przepis art. 217 § 1 pkt 3 o.p.⁹² Także w doktrynie akcentuje się, że wniosek strony o wyłączenie pracownika organu podatkowego powinien zawierać oznaczenie z imienia i nazwiska osoby, której dotyczy, ponieważ na podstawie art. 130 § 3 o.p. można kwestionować jedynie bezstronność imiennie wskazanej osoby będącej pracownikiem organu, a ponadto niezbędnym warunkiem żądania o wyłączenie jest również wskazanie przyczyn uzasadniających istnienie przesłanki wyłączenia określonej w powołanym wyżej przepisie⁹³.

5. PODSUMOWANIE

Ustawodawca w art. 130 o.p. posłużył się dwiema technikami legislacyjnymi⁹⁴: tzw. enumeracją pozytywną (art. 130 § 1 o.p.) oraz klauzulą generalną (art. 130 § 3 o.p.)⁹⁵. W pierwszym przypadku wyłączenie pracownika organu podatkowego od udziału w procedurze podatkowej ma charakter obowiązkowy (*iudex inhabilis*) i następuje z przyczyn taksatywnie określonych w art. 130 § 1 o.p., w drugim zaś uznaniowy (*iudex suspectus*)⁹⁶, zgodnie z którym wystarczające jest wyłącznie uprawdopodobnienie, a nie udowodnienie, istnienia okoliczności, które mogą wywołać wątpliwość co do

⁹¹ Zob. I. Nowak, *Correct structure of a tax decision in the light of legal and tax security of the individual*, [w:] *The Safety of the Individual and of the Group in Private and Public Law: A Collection of Studies*, red. K. Flaga-Gieruszyńska, E. Cała-Wacinkiewicz, D. Wacinkiewicz, Gorzów Wielkopolski 2015, s. 141 i n.

⁹² Por. wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., sygn. I OSK 307/07, CBOŚA.

⁹³ Por. H. Knysiak-Molczyk, *Wyłączenie pracownika...*

⁹⁴ Por. zdanie odrębne Z. Czarnika do uchwały NSA z dnia 5 grudnia 2016 r., sygn. II GPS 2/16, CBOŚA; A. Olesińska, *Polskie prawo...*, s. 168.

⁹⁵ Por. A. Kosieradzka-Federczyk, W. Federczyk, *Zastosowanie przepisów o wyłączeniu pracownika w postępowaniu administracyjnym w stosunku do pracownika organu uzgadniającego. Glosa do wyroku NSA z dnia 25 listopada 2011 r., sygn. II OSK 1981/11*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2012, nr 4, s. 57.

⁹⁶ I. Nowak, *Przesłanki...*, s. 18; idem, *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6, s. 20–26.

bezstronności pracownika⁹⁷. W konsekwencji, opierając się na wskazanej podstawie prawnej (art. 130 § 3 o.p.), dla wyłączenia pracownika organu podatkowego wymagane jest jedynie wykazanie, że mogą istnieć wątpliwości co do jego bezstronności, a nie tego, że jest on rzeczywiście stronniczy, ponieważ uprawdopodobnienie nie czyni pewnym, lecz tylko wiarygodnym (prawdopodobnym) twierdzenie o istnieniu określonej okoliczności⁹⁸.

Powyżej analizowane „rozwiązania prawne” mające zastosowanie nie tylko w ramach jurysdykcyjnego postępowania podatkowego, ale również procedur quasi-podatkowych, tj. czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej⁹⁹, wyraźnie dowodzą, że wyłączenie pracownika powinno być pierwszym krokiem na drodze do obiektywnego i bezstronnego załatwienia każdej sprawy podatkowej, zapewniając tym samym biernemu podmiotowi stosunku podatkowoprawnego tzw. poczucie „sprawiedliwego załatwienia sprawy”¹⁰⁰. Należy ponadto zauważyć, że art. 130 o.p. „ma zastosowanie do wyłączenia pracowników organów monokratycznych oraz organów kolegialnych, a także do osób piastujących funkcje organów monokratycznych oraz do osób wchodzących w skład organów kolegialnych”¹⁰¹, pamiętając przy tym, że tego przepisu nie należy interpretować jedynie przy użyciu wykładni językowej, z całkowitym pominięciem dyrektyw wykładni funkcjonalnej i systemowej¹⁰². Przyjęcie innego poglądu prowadziłoby do uznania, że monokratyczny organ administracji podatkowej, *nolens volens* „w postaci” przeciw pracownika, który tym się różni od innych, że zajmuje stanowisko związane z właściwością

⁹⁷ Por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 sierpnia 2012 r., sygn. II SA/Po 81/12, CBOSA; wyroki WSA w Warszawie z dnia 3 czerwca 2014 r., sygn. III SA/Wa 1662–1663/13, CBOSA.

⁹⁸ Por. wyrok NSA z dnia 16 lutego 2011 r., sygn. II OSK 314/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 7 marca 2013 r., sygn. I OSK 1186/12, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 grudnia 2013 r., sygn. III SA/Wa 1667/13, CBOSA.

⁹⁹ I. Nowak, *Funkcjonariusze celnicy w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, s. 37–56.

¹⁰⁰ Por. uchwała NSA z dnia 5 grudnia 2016 r., sygn. II GPS 2/16; wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 października 2017 r., sygn. II SA/Lu 175/17, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 czerwca 2018 r., sygn. II SA/Lu 382/18, CBOSA.

¹⁰¹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130 o.p.*

¹⁰² Por. W. Chróścielewski, *Spór wokół instytucji wyłączenia pracownika organu administracji i samego organu w orzecznictwie sądowym*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2015, nr 3, s. 25; I. Nowak, *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych...*, s. 20–26.

do załatwiania i rozstrzygania określonej kategorii spraw podatkowych, nie podlegałyby wyłączeniu nawet w sprawie, w której sam jest stroną – co byłoby oczywiście wnioskiem absurdalnym¹⁰³.

In plus w powyższym zakresie należy ocenić zgłoszony w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, przygotowanej przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, postulat przyjęcia jednolitych zasad wyłączenia piastunów organów, ich zastępców, pracowników, funkcjonariuszy, organów, w tym samorządowych organów podatkowych¹⁰⁴, w sytuacji gdy ich pozycja lub relacje z innymi podmiotami mogą mieć wpływ na ich bezstronność¹⁰⁵. W uzasadnieniu projektu nowej Ordynacji podatkowej przebudowane zostały kryteria wyłączenia wskazanych powyżej podmiotów, ponieważ w obowiązujących przepisach – i to jest ich główny mankament – przewidziane są zróżnicowane przyczyny ich wyłączenia, co trudno jest logicznie uzasadnić¹⁰⁶. Innymi słowy, na gruncie Ordynacji podatkowej, biorąc pod uwagę fakt, że są to monokratyczne (jednoosobowe) podmioty stosunku podatkowoprawnego, należy ujednocilić przesłanki wyłączenia pracowników oraz organów podatkowych, pamiętając przecież, że w demokratycznym państwie prawnym nie jest dopuszczalne różnicowanie gwarancji zapewniających obiektywizm i bezstronność orzekania¹⁰⁷. Warto w tym względzie wskazać też trafne stanowisko H. Dzwonkowskiego, zgodnie z którym „korzystne z punktu widzenia zobowiązanych będzie również rozwiązanie polegające na zrównaniu przesłanek wyłączenia pracowników oraz piastunów organów od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań oraz innych spraw normowanych przepisami prawa

¹⁰³ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 48; por. wyrok NSA z dnia 20 czerwca 1991 r., sygn. II OSK 473/15, CBOSA; uchwała NSA z dnia 20 maja 2010 r., sygn. I OPS 13/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2016 r., sygn. IV SA 487/91, CBOSA.

¹⁰⁴ Zob. także P. Majka, *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych oraz ich pracowników – uwagi de lege lata oraz de lege ferenda*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2015, nr 2, s. 45–46.

¹⁰⁵ L. Etel, *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 36; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130–132a o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2020.

¹⁰⁶ L. Etel, *Nowa Ordynacja podatkowa...*, s. 36; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 130–132a o.p.*

¹⁰⁷ I. Nowak, *Instytucja wyłączenia organu podatkowego...*, s. 85; wyrok TK z dnia 15 grudnia 2008 r., sygn. P 57/07, LEX/el.

podatkowego, zwłaszcza z uwagi na poszanowanie zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych¹⁰⁸.

Kolejnym postulatem *de lege ferenda*, który czas już najwyższy uwzględnić w przepisach Ordynacji podatkowej, jest wprowadzenie *expressis verbis* zasady bezstronności¹⁰⁹ do katalogu zasad ogólnych procedury podatkowej¹¹⁰, tak aby podatnik miał pewność, że bezstronność nie jest fikcją, a dążenie do jej wyegzekwowania „czystą utopią”¹¹¹. Ponadto zasadę bezstronności należy postrzegać nie tylko jako zasadę postępowania podatkowego, ale również jako dobro publiczne realizowane w ramach szczególnej procedury administracyjnej¹¹², jako standard demokratycznego państwa prawnego¹¹³.

¹⁰⁸ H. Dzwonkowski, *Ocena skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 3517)*, Warszawa, 2 lipca 2029 r., s. 19, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/opinieBAS.xsp?nr=3517> (dostęp: 28.01.2021).

¹⁰⁹ I. Nowak; *Instytucja...*, s. 85; L. Etel, *Nowa Ordynacja podatkowa...*, s. 84 i n.; P.J. Suwaj, *Gwarancje bezstronności organów administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Wrocław 2004, s. 39 i n.

¹¹⁰ Por. J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 8 k.p.a.)*, Legalis/el. 2021.

¹¹¹ Por. W. Chróścielewski, *Spór...*, s. 15.

¹¹² Por. uchwała NSA z dnia 5 grudnia 2016 r., sygn. II GPS 2/16; wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 października 2017 r., sygn. II SA/Lu 175/17; wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 czerwca 2018 r., sygn. II SA/Lu 382/18.

¹¹³ Zob. szerzej rola i znaczenie zasady bezstronności w tzw. Deklaracjach Praw Podatnika lub Kartach Praw Podatnika, które już od wielu lat, pomimo licznych prób – co do zasady ze strony doktryny, ale nie tylko, nie mogą (zapewne z przyczyn *stricte* politycznych) wejść do „obrotu prawnego” – zob. B. Brzeziński, *Deklaracja Praw Podatnika (Propozycja Systematyzacji Tez)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2, s. 111 i n.; W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 105 i n.; M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 77; W. Nykiel, *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4; Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika z 2019 r., druk sejmowy nr 3458/VIII kadencja, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3458> (dostęp: 25.01.2021).

BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Deklaracja Praw Podatnika (Propozycja Systematyzacji Tez)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007.
- Borkowski J., Adamiak B., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 8 k.p.a.)*, Legalis/el. 2021.
- Borkowski J., Adamiak B., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 24 k.p.a.)*, Legalis/el. 2021.
- Borkowski J., Adamiak B., *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
- Chróścielewski W., *Instytucje zapewniające neutralność organu przy rozstrzygnięciu sprawy*, [w:] *Zakres przedmiotowy i podmiotowy postępowania administracyjnego ogólnego*, t. 2, cz. 1, red. W. Chróścielewski, seria *System Prawa Administracyjnego Procesowego*, red. G. Łaszczycza, A. Matan, Warszawa 2018.
- Chróścielewski W., *Podmioty postępowania administracyjnego*, [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018.
- Chróścielewski W., *Spór wokół instytucji wyłączenia pracownika organu administracji i samego organu w orzecznictwie sądowym*, „Administracja. Teoria – Dydaktyka – Praktyka” 2015, nr 3.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź–Toruń 1999.
- Dzwonkowski H., *Ocena skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk nr 3517)*, Warszawa, 2 lipca 2029 r., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/opinieBAS.xsp?nr=3517> (dostęp: 28.01.2021).
- Etel L., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Hanusz A., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2006.
- Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz*, LEX/el. 1996.
- Kabat A., *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX/el. 2019.
- Karlikowska M., *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2011.
- Kędziora R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz (do art. 24 k.p.a.)*, Legalis/el. 2017.
- Kijowski D.R., *Proceduralne zabezpieczenia przed stronniczością pracowników organów administracji publicznej*, „Samorząd Terytorialny” 2000, nr 4.

- Klonowski K., *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX/el. 2019.
- Klonowski K., *Komentarz do art. 268a k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. H. Knysiak-Sudyka, LEX/el. 2019.
- Kmieciak Z., *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2014.
- Kmieciak Z.R., *Żądanie wyłączenia pracownika organu w postępowaniu administracyjnym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2009, nr 3.
- Knysiak-Molczyk H., *Wyłączenie pracownika na żądanie*, [w:] *Czynności procesowe zawodowego pełnomocnika w sprawach administracyjnych i sądownoadministracyjnych*, red. H. Knysiak-Molczyk, LEX/el. 2013.
- Kosieradzka-Federczyk A., Federczyk W., *Zastosowanie przepisów o wyłączeniu pracownika w postępowaniu administracyjnym w stosunku do pracownika organu uzgadniającego. Glosa do wyroku NSA z dnia 25 listopada 2011 r., sygn. II OSK 1981/11*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2012, nr 4.
- Majka P., *Wyłączenie samorządowych organów podatkowych oraz ich pracowników – uwagi de lege lata oraz de lege ferenda*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2015, nr 2, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2015.013>
- Martysz C., *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, LEX/el. 2010.
- Münnich M., *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Legalis/el. 2020.
- Nowak I., *Correct structure of a tax decision in the light of legal and tax security of the individual*, [w:] *The Safety of the Individual and of the Group in Private and Public Law: A Collection of Studies*, red. K. Flaga-Gieruszyńska, E. Cała-Wacinkiewicz, D. Wacinkiewicz, Gorzów Wielkopolski 2015.
- Nowak I., *Duchowni prawnie uznanych wyznań jako świadkowie w postępowaniu podatkowym*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” (w druku).
- Nowak I., *Funkcjonariusze celni w strukturze Krajowej Administracji Skarbowej – uwagi wybrane*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 2, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.02.02>
- Nowak I., *Instytucja wyłączenia organu podatkowego i jego pracowników jako gwarancja bezstronności przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych – uwagi krytyczne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2016/el.
- Nowak I., *Małżeństwo a związki partnerskie w świetle wybranych regulacji polskiego prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.03.03>
- Nowak I., *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecznictwem*, Kielce 2012.
- Nowak I., *Upoważnienie pracownika do załatwiania spraw w imieniu samorządowego organu podatkowego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 10.
- Nowak I., *Uprawdopodobnienie braku winy jako przesłanka zasadności wniosku o przywrócenie terminu w świetle Ordynacji podatkowej, na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015.

- Nowak I., *Wezwania w świetle pomocy prawnej pomiędzy organami administracji podatkowej na gruncie art. 157 i 157a Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.03.03>
- Nowak I., *Wolność jednostki w zakresie przekonań religijnych i światopoglądowych a zwolnienie od pracy i nauki z tytułu święta religijnego – soboty (szabatu, szabasu)*, „Przeгляд Prawa Publicznego” 2013, nr 1.
- Nowak I., *Współdziałanie organów administracji publicznej przy wydawaniu decyzji podatkowych – aspekt proceduralny*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2020, nr 4, <https://doi.org/10.12775/PBPS.2020.022>
- Nowak I., *Wylączenie pracownika samorządowego organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym – zagadnienia ogólne*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 8.
- Nowak I., *Wylączenie samorządowych organów podatkowych od załatwiania spraw w postępowaniu podatkowym*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2017, nr 6.
- Nowak I., *Zasada jawności w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym na tle inkwizycyjnego stosunku podatkowoprawnego*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7.
- Nowak I., *Związanie organu podatkowego wydaną i doręczoną decyzją*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 10.
- Nykiel W., *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2019, nr 4, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2019.04.01>
- Nykiel W., Sęk M., *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.01.07>
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017.
- Orzechowski R., *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. J. Borkowski, Warszawa 1985.
- Pietrasz P., *Komentarz do art. 130 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2020.
- Pietrasz P., *Komentarz do art. 130–132 o.p.*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2020.
- Przybysz P., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany (do art. 24 k.p.a.)*, LEX/el. 2019.
- Sęk M., *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2018.01.05>
- Starościak J., *Komentarz do art. 21 k.p.a.*, [w:] E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze*, Warszawa 1970.
- Strzelec D., *Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009.
- Strzelec D., *Udowodnienie a uprawdopodobnienie w sprawach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 6.

- Suwaj P.J., *Gwarancje bezstronności organów administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Wrocław 2004.
- Szałkiewicz M., *Wyłączenie samorządowego organu podatkowego w przypadku współwłasności rzeczy stanowiącej przedmiot opodatkowania*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 11.
- Szewczyk E., *Wyłączenie pracownika na podstawie art. 24 § 1 pkt 5 Kodeksu postępowania administracyjnego oraz art. 130 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2020, t. 114.
- Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, LEX/el. 2012.
- Wróbel A., *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2020.
- Wrześcińska-Nowacka A., *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, red. L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki, Gdańsk 2012.
- Zalasińska K., *Komentarz do art. 24 k.p.a.*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, red. M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, Legalis/el. 2020.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998.
- Żukowski L., *Zakres obowiązywania Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, Przemysł–Rzeszów 2012.

EXCLUSION OF AN EMPLOYEE OF A TAX AUTHORITY PURSUANT TO ARTICLE 130 § 3 OF THE TAX ORDINANCE ACT

Summary. The subject matter of the paper involves issues of exclusion of an employee of a tax authority from participation in jurisdictional proceedings in cases concerning tax obligations and in other cases regulated by the provisions of tax law in light of Article 130 § 3 of the Tax Ordinance Act. The author emphasizes that exclusion of an employee of a public authority pursuant to Article 130 § 3 TOA supplements the mode pursuant to 130 § 1 TOA, which means that it may be triggered if existence of circumstances enumerated in the said provision are substantiated. Thus, it does not require substantiation that an employee of an active entity in a tax law relationship will be biased in handling a matter due to a given circumstance, but it will be sufficient that this circumstance raises doubts as to his impartiality. In other words, Article 130 § 3 has a guarantee nature and serves impartial performance of actions in a tax procedure. What is more, the provision of Article 130 § 3 TOA is applied without exceptions to all employees of tax authorities who are to “participate in the proceedings”, also including persons who hold (perform) functions of a tax authority (state or self-government), regardless of the instance course (first instance/second instance) or especially the mode of this procedure (ordinary/extraordinary).

Keywords: exclusion, impartiality, tax authority, employee, substantiation