

**WYŁĄCZENIE PRACOWNIKA ORGANU PODATKOWEGO OD
UDZIAŁU W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM JAKO PRZEJAW
REALIZACJI ZASADY PROWADZENIA POSTĘPOWANIA W SPOSÓB
BUDZĄCY ZAUFANIE STRONY DO ORGANÓW PODATKOWYCH**

Exclusion of a tax authority employee from participation in tax proceedings as a manifestation of the principle of conducting proceedings in a manner that inspires confidence in the tax authorities on the part of a party

ABSTRACT

The objective of the present article is to show the negative influence of the actions of the representatives of the authorities responsible for the tax law that result in a decrease of confidence from the party. As a preliminary point, there is a description of certain regulations of the tax law related to the circumstances that result in the exemption from the tax proceedings that apply to the bodies responsible thereof. Afterwards, there is presented an analysis of several cases to verify the application of the legal provisions. All these described figures lead to declare whether the society trusts the public authorities, i.e. whether the normative regulations are respected. The study shows that there are a lot of examples of behaviour against the law.

Keywords: tax proceedings, tax law, case law

1. UWAGI WSTĘPNE

Tezą niniejszej pracy jest twierdzenie, iż instytucja wyłączenia pracownika organu podatkowego od udziału w postępowaniu podatkowym, która to stanowi jeden z przejawów realizacji zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie strony do organów podatkowych w drodze urzeczywistniania norm prawnych, jest niejednokrotnie naruszana lub lekceważona przez organy. Skutkuje to zmniejszeniem zaufania podatników do organów podatkowych, jako że jest to ewidentny przykład podejmowania działań w sprzeczności z prawem obowiązującym.

Celem opracowania jest zwrócenie uwagi na uchybienia organów podatkowych oraz pracowników co objawia się podejmowaniem działań niezgodnych z prawem. Zgodnie z łacińską paremią *Ignorantia iuris nocet*, podmiot prawa, w obrębie omawianego zagadnienia będzie to np. podatnik, powinien orientować się w kwestiach prawnych w pewnym stopniu tak, by móc chronić swój interes i prawa. Niemniej jednak, od organu oczekuje się wysokiej i wszechstronnej znajomości regulacji prawnych, a w konsekwencji, podejmowania działań zgodnych z prawem¹⁴². W sytuacji, gdy organ lub pracownik postępuje niezgodnie z prawem i na tej podstawie rozstrzyga o interesie strony, wpływa to na wykreowanie wśród społeczeństwa negatywnego obrazu organów podatkowych oraz samego ustawodawcy, jako że powstaje domniemanie, iż przepisy prawa nie zostały wystarczająco sprecyzowane i z tego względu dochodzi do naruszeń. Bez wątplenia, takie działania pracowników i organów stoją w sprzeczności z realizacją zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie strony do organów podatkowych¹⁴³. W związku z tym, w pracy podjęto próbę wyeksponowania źródeł rzeczonych problemów. Ponadto w części końcowej niniejszej pracy przedstawiono propozycje rozwiązań mające przede wszystkim za cel zachęcić do refleksji nad omawianą kwestią i podjęcia działań zmierzających do dokonania rewizji obecnie obowiązujących regulacji prawnych. Dla realizacji wspomnianych celów dokonano charakterystyki instytucji wyłączenia pracownika w postępowaniu podatkowym. Ponadto instytucja ta została poddana analizie z praktycznego punktu widzenia. Przeprowadzona analiza w konsekwencji

¹⁴² P. Kobyłski, *Zasada zaufania do organów podatkowych w cieniu zasady legalizmu*, „Civitas et Lex” 2020, nr 1, s. 41.

¹⁴³ A. Hanusz, *Działanie organów budzące zaufanie*, „Prawo i Podatki” 2013, nr 8, s. 17.

pomogła wykazać, w jakim stopniu urzeczywistniane są normy prawne. Ostatni element niniejszej pracy stanowią wnioski *de lege lata* i *de lege ferenda*.

Zagadnienie stanowiące przedmiot rozważań niewątpliwie charakteryzuje się doniosłością ze względu na to, że dotyczy problemów następujących w procesie podejmowania działań określonych ustawowo. Mianowicie, mowa tu o stanie niespójności między regulacjami przepisów prawnych, a ich odzwierciedleniem z praktycznego punktu widzenia. Konkretniej rzecz ujmując, chodzi o sytuacje wskazujące na łamanie prawa przez organy państwowe. Warto zatem zgłębić ten temat, gdyż w demokratycznym państwie prawa, winno się urzeczywistniać konstytucyjną zasadę legalizmu oraz dążyć do zapewnienia stanu, w którym to żaden z podmiotów prawa nie nadużywa swoich kompetencji w zakresie realizacji zadań i w każdej sytuacji postępuje zgodnie z zasadami prawa obowiązującego.

2. WYŁĄCZENIE PRACOWNIKA ORGANU PODATKOWEGO W UJĘCIU NORMATYWNYM

Instytucja wyłączenia pracownika organu podatkowego określona została w ordynacji podatkowej¹⁴⁴ w art. 130. Kwestiami najistotniejszymi z punktu widzenia niniejszej regulacji są przesłanki stanowiące o wyłączeniu oraz zakres tego wyłączenia. Interpretacja artykułu 130 o.p. prowadzi do wysunięcia wniosku, zgodnie z którym zakres wyłączenia obejmuje wszelkie czynności procesowe – począwszy od czynności przygotowawczych, przez te zmierzające do ustalenia stanu faktycznego, skończywszy na czynnościach decyzyjnych, związanych bezpośrednio z wydaniem rozstrzygnięcia. Wyłączenie odnosi się do wszystkich możliwych rodzajów czynności procesowych (zarówno przygotowawczych, jak i decyzyjnych)¹⁴⁵. Warto nadmienić, że wyłączenie może nastąpić z mocy prawa oraz na skutek wniesionego wniosku lub z urzędu¹⁴⁶. W obrębie podziału przesłanek wyłączenia ze względu na tryb stosuje się odpowiednie rodzaje wykładni, a mianowicie w przypadku wyłączenia z mocy prawa należy stosować wykładnię ścieśniającą, natomiast w stosunku do pozostałych sytuacji zalecana jest wykładnia rozszerzająca¹⁴⁷. W przypadku wyłączenia z urzędu lub na wniosek wystarczy uprawdopodobnić, że okoliczności zaistniały i niewymienione w art. 130 § 1

¹⁴⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2021, poz. 1540), dalej jako: o.p.

¹⁴⁵ A. Mariański, Komentarz do art. 130, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 3.

¹⁴⁶ *Ibidem*, s. 3.

¹⁴⁷ I. Nowak, *Wyłączenie pracownika organu podatkowego na podstawie art. 130 § 3 Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, nr 2, s. 52.

o.p. podważają bezstronność pracownika organu podatkowego¹⁴⁸. Należy również wymienić przesłanki wyłączenia pracownika *ex lege* z art. 130 § 1 o.p. Zgodnie ze wspomnianym przepisem pracownika wyłącza się z udziału w postępowaniu, jeżeli: 1) jest stroną tego postępowania; 2) pozostaje ze stroną w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na jego prawa lub obowiązki; 3) stroną jest jego małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny lub powinowaty do drugiego stopnia; 4) stronami są osoby związane z nim z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli; 5) był świadkiem lub biegłym, był lub jest przedstawicielem podatnika albo przedstawicielem podatnika jest jedna z osób wymienionych w art. 130 § 1 pkt 3 i 4 o.p.; 6) brał udział w wydaniu zaskarżonej decyzji; 7) zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciw niemu postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne; 8) stroną jest osoba pozostająca wobec niego w stosunku nadrzędności służbowej¹⁴⁹.

3. WYŁĄCZENIE PRACOWNIKA ORGANU PODATKOWEGO W UJĘCIU PRAKTYCZNYM

Prawodawca niejednokrotnie musi wykazywać się szerokimi zdolnościami przewidywania w zakresie tworzenia aktów normatywnych. Jednakowoż, w większości przypadków to właśnie praktyczne odzwierciedlenie unormowanych prawnie kwestii, a także zmieniające się okoliczności faktyczne doprowadzają do poddania analizie wadliwych bądź już nieadekwatnych przepisów prawa, a następnie poprawienia ich. Liczne problemy związane z rzeczonym zjawiskiem ujawniane są m.in. w czasie sporów sądowych. Z tego względu, w tej części pracy przytoczone zostaną fragmenty orzeczeń sądowych z postępowań podatkowych, które ukazują praktykę podmiotów prawa w danych stanach faktycznych.

Wyłączenie pracownika organu podatkowego z powodu jego udziału w wydaniu zaskarżonej decyzji jest urzeczywistnieniem zasady praworządności i gwarantuje ochronę interesu prawnego strony. „Charakter przesłanki wyłączenia pracownika, o której mowa w art. 130 § 1 pkt 6 o.p. przesądza, iż niepożądany jest udział przy rozpatrywaniu sprawy pracownika, zaangażowanego w poprzedniej fazie postępowania w jej merytoryczne rozpoznanie. Udział takiego pracownika nie polega bowiem tylko na dokonywaniu ponownej oceny materiału dowodowego, ale również na ocenie

¹⁴⁸ A. Mariański, *op. cit.*, s. 5.

¹⁴⁹ *Ibidem*, s. 3.

zasadności zarzutów stawianych poprzedniej decyzji, w tym także zarzutów adresowanych *ad personam* do pracownika. w tego rodzaju przypadkach istnieje obawa, że pracownik nie będzie obiektywny przy ocenie podniesionych zarzutów¹⁵⁰. Przywołana teza została wywiedziona z wyroku WSA w Szczecinie. Sąd po przyjrzeniu się sprawie uchylił zaskarżoną decyzję, która to została wydana z naruszeniem art. 130 o.p. Ponadto wyraźnie zostało podkreślone, iż udział pracownika organu podatkowego podlegającego wyłączeniu w różnorodnym wymiarze stanowi zagrożenie dla wydania obiektywnego rozstrzygnięcia, zatem należy temu zapobiegać właśnie poprzez stosowanie instytucji wyłączenia pracownika z art. 130 o.p.

Kolejnym elementem problematycznym związanym z interpretacją art. 130 § 1 pkt 6 o.p. jest kwestia zmiany trybu postępowania. „Pracownik (członek samorządowego kolegium odwoławczego), jeżeli brał udział w wydaniu decyzji, co do której istnieje wątpliwość, że jest niezgodna z prawem lub rażąco je narusza, nie może ocenić tejże decyzji pod tym kątem w żadnym trybie czy na etapie postępowania. Gdyby tak było, to kontrola taka byłaby fikcyjna. Nie można hołdować formalizmowi postrzegania instytucji wyłączenia pracownika z art. 130 § 1 pkt 6 o.p. w kontekście art. 240 § 1 i art. 247 § 1 tej ustawy. Przesłanki nieważności z art. 247 § 1 o.p. nie dotyczą innej niż rozpoznawana w trybie »zwykłym« sprawa i jak najbardziej są jej »bliskie«. Poza tą sprawą nie mogłyby zaistnieć, a tym bardziej być analizowane, oceniane. Postępowania nadzwyczajne nie są abstrakcyjne, dotyczą zawsze konkretnej sprawy¹⁵¹. Zgodnie z przytoczonym fragmentem orzeczenia NSA instytucja wyłączenia pracownika winna być zastosowana po wystąpieniu przesłanek ustawowych bez względu na tryb czy etap postępowania. Problem w niniejszej sprawie był tego typu, że organ uznał, iż zmiana trybu postępowania ze zwykłego na nadzwyczajny nie stanowi o konieczności zastosowania art. 130 o.p. w stosunku do pracownika, który uczestniczył w procesie wydania decyzji w innym trybie. Niemniej jednak NSA orzekł, iż powstały na tej zasadzie stan faktyczny spowodowałby pozorność przeprowadzonej kontroli, jako że fizycznie w rozpatrzeniu sprawy uczestniczyłby ten sam podmiot, który przyczynił się do merytorycznego rozstrzygnięcia danego zagadnienia w określony sposób w zwykłym trybie, zatem obawa dotycząca stronniczego podejścia jest w pełni uzasadniona.

W tym akapicie przytoczono kolejny przykład niewłaściwej praktyki pracowników organów podatkowych w związku z błędną interpretacją regulacji art. 130 § 1 pkt

¹⁵⁰ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 października 2020 r., i SA/Sz 918/19, Legalis nr 2497191.

¹⁵¹ Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2020 r., II FSK 2535/19, Legalis nr 2419938.

6 o.p., skorelowany ze zmianą trybu postępowania. „Udział w wydaniu decyzji ostatecznej w postępowaniu zwykłym uniemożliwia również udział członka składu SKO w postępowaniu wszczętym skutecznie złożonym wnioskiem o wznowienie postępowania podatkowego zakończonym tą decyzją i tym samym udział w wydawaniu rozstrzygnięć, także dotyczących kwestii wypadkowych (incydentalnych), podejmowanych we wznowionym postępowaniu. Za takim traktowaniem wniosku o wznowienie postępowania na potrzeby art. 130 § 1 pkt 6 o.p. przemawia konieczność zapewnienia stronie obiektywnego rozstrzygnięcia sprawy oraz sprawiedliwość proceduralna związana z bezstronnością w rozpatrywaniu sprawy. To właśnie wyeliminowaniu wszelkich zastrzeżeń co do bezstronności i obiektywizmu przy rozpatrywaniu danej sprawy służy możliwość wyłączenia pracownika od udziału w tej sprawie. Określenie »brał udział w wydaniu zaskarżonej decyzji« dotyczy nie tylko orzekania w postępowaniu instancyjnym, a zatem w relacji organ pierwszej instancji-organ odwoławczy, ale także w relacji: postępowanie zwykłe — postępowania nadzwyczajne, zmierzające do wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji ostatecznej (wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji)”¹⁵². Jak można zauważyć, kwestia sporna związana jest ze stanem faktycznym zbliżonym do omówionego uprzednio. Warto zatem zwrócić uwagę na ten stan rzeczy, gdyż wskazuje to na podejmowanie błędnej praktyki przez organy i pracowników, w tym przypadku SKO, pomimo rozwikłania tej kwestii i określenia prawidłowego trybu działania przez NSA w sprawach paralelnych.

Sytuacja, w której zaskarżona decyzja podlegałaby ponownemu rozpatrzeniu przez funkcjonariusza, który ją wydał, bez wątpienia doprowadziłaby do zmniejszenia zaufania podatnika do organów podatkowych. W związku z tym ustawodawca określił wyłączenie pracownika w przypadku zaistnienia wspomnianych okoliczności, tak by nowo wydana decyzja charakteryzowała się obiektywizmem. „Celem regulacji przewidzianej w art. 130 § 1 pkt 6 o.p. było uniknięcie sytuacji, gdy treść rozstrzygnięcia decyzji, wydanej przez pracownika urzędu lub inną osobę, mogłaby być zdeterminowana wcześniejszym doświadczeniem tej osoby wynikającym z dotychczasowego udziału w postępowaniu administracyjnym. Omawiany przepis należy interpretować w ten sposób, by usunąć wszelkie obawy, że ocena nie będzie obiektywna. w związku z tym naruszenie tego przepisu jest takiego rodzaju, że może mieć istotny wpływ na wynik sprawy”¹⁵³. Z przytoczonej tezy wyroku wynika, że celem przyświecającym

¹⁵² Wyrok NSA z dnia 18 maja 2021 r., III FSK 3501/21, Legalis nr 2588857.

¹⁵³ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 września 2020 r., i SA/Lu 282/20, Legalis nr 2482044.

wprowadzeniu regulacji z art. 130 § 1 pkt 6 o.p. było zagwarantowanie bezspornego obiektywizmu w zakresie rozpoznawania sprawy konkretnego podmiotu w każdym przypadku.

W art. 130 § 1 pkt 6 o.p. ustawodawca w sposób niedwuznaczny wskazał okoliczność skutkująca wyłączeniem pracownika. Niemniej jednak interpretacja tej regulacji przez funkcjonariuszy podatkowych bywa wieloraka. „Bez znaczenia jest powód, dla którego określona osoba uczestniczy w wydaniu rozstrzygnięcia, chociażby poprzez jego akceptację, czy też zatwierdzenie. Oczywiście jest, że zwykle wynika to z zakresu obowiązków tej osoby oraz organizacji pracy danej instytucji. Powód nie zmienia jednak samego faktu uczestnictwa, a przepis art. 130 § 1 pkt 6 o.p. nie przewiduje odstępiania od jego stosowania z uwagi na okoliczność, że udział określonej osoby w wydaniu rozstrzygnięcia i poprzedzającym je postępowaniu jest uzasadniony z uwagi na organizację urzędu oraz zakres obowiązków pracownika”¹⁵⁴. Zgodnie z niniejszą tezą pochodzącą z wyroku NSA, przesłanką warunkującą wyłączenie pracownika jest faktyczne uczestnictwo np. w wydaniu decyzji. Próby uzasadniania takiego stanu rzeczy odnoszące się do wywiązywania się z przydzielonych zadań i obowiązków oraz specyfiki czy organizacji danej instytucji nie wpłyną na zniesienie obowiązku wyłączenia pracownika.

Instytucja wyłączenia pracownika organu podatkowego bezsprzecznie służy ochronie interesu prawnego podatnika, niemniej jednak w orzecznictwie występują stany faktyczne opisujące próby powoływania się na art. 130 o.p. w celu doprowadzenia do zmiany niekorzystnej decyzji. „Przepis art. 130 o.p. reguluje tryby wyłączenia pracownika organu podatkowego. Wyłączenie to może nastąpić z mocy prawa oraz wyłączenie na wniosek lub z urzędu. Wyłączenie z mocy prawa następuje z przyczyn enumeratywnie określonych w § 1 omawianego przepisu. Instytucja w postaci wyłączenia pracownika nie wchodzi w rachubę jedynie z tego powodu, że pracownik organu prowadzi postępowania podatkowe, których rezultat nie odpowiada oczekiwaniom podatnika”¹⁵⁵. Przytoczony fragment wyroku wskazuje, iż instytucja wyłączenia pracownika niekiedy staje się narzędziem, które próbują wykorzystać lub raczej nadużyć podatnicy, tak by odnieść korzyści.

¹⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 8 lutego 2018 r., i FSK 535/16, Legalis nr 1740556.

¹⁵⁵ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 października 2019 r., i SA/Go 545/19, Legalis nr 2251939.

4. ROZBIEŻNOŚCI MIĘDZY STANEM OKREŚLONYM PRAWEM A PRAKTYKĄ

Dokonując zestawienia kwestii opisanych powyżej, można zauważyć, że problem wadliwego urzeczywistniania norm prawnych w związku z instytucją wyłączenia przez organy podatkowe w tym pracowników tych organów w dalszym ciągu nie został wyeliminowany. Ponadto jak wynika z przytoczonych powyżej fragmentów orzeczeń sądów administracyjnych, w czasie realizacji przydzielonych zadań pracownicy uchylają przepisom procesowym, co niesie ze sobą daleko idące konsekwencje. Organ odwoławczy po stwierdzeniu wydania decyzji z naruszeniem art. 130 o.p. uchyla ją. Ponadto konsekwencją naruszenia przepisów dotyczących wyłączenia pracownika jest m.in. możliwość wznowienia postępowania zakończonych decyzją ostateczną¹⁵⁶. Zauważalne są zatem liczne problemy skorelowane z działalnością pracowników i organów podatkowych w trakcie postępowań podatkowych.

5. UWAGI KOŃCOWE

Najbardziej porażającym faktem jest to, że pracownicy niejednokrotnie wykonują swoje zadania przy jednoczesnym łamaniu przepisów prawnych. Taka sytuacja jest niedopuszczalna. Zatrważające jest bowiem to, że wśród orzecznictwa znaczna część wyroków czy innych rozstrzygnięć związanych z wyłączeniem pracownika organu podatkowego dotyczy właśnie kwestii uchybienia art. 130 § 1 o.p. gdzie enumeratywnie określono sytuacje warunkujące wyłączenie *ex lege*. Konsekwentne działanie w granicach prawa pozwala na urzeczywistnienie zasady pogłębiania zaufania strony w postępowaniu podatkowym. „Zaufanie budowane jest poprzez powtarzalne zachowania, postawę, nie zaś jednorazowe zdarzenia”¹⁵⁷. Pracownicy organów podatkowych poprzez swoją nieskazitelną postawę i rzetelne wykonywanie obowiązków pozyскуją zaufanie podatników. Niemniej jednak trafnym będzie stwierdzić, iż wystarczy jeden epizod kontrastowy by dany podmiot będący stroną postępowania podatkowego stracił zaufanie w korelacji do rzetelności działania organów podatkowych.

Po poddaniu analizie przeprowadzonego wywodu można zauważyć pewne nieścisłości natury praktycznej w związku z działaniem pracowników organów podatkowych w granicach prawa. Z tego też względu, warto ująć stosowne uwagi o charakterze *de lege ferenda*. Zakładając, iż pracownicy organów są osobami względnie

¹⁵⁶ A. Mariański, *op. cit.*, s. 6.

¹⁵⁷ M. Mucha, *Zasada zaufania w praktyce organów podatkowych – postulat czy rzeczywistość?*, Studia Finansowopravne nr 2, Wrocław 2011, s. 126.

kompetentnymi, starającymi się wypełniać swoje zadania rzetelnie a przede wszystkim w granicach prawa, wtedy źródeł omawianego w niniejszej pracy problemu można się doszukiwać w trudnościach na poziomie interpretacyjnym przepisów prawnych. Proponowanym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie przez ustawodawcę regulacji obligującej do rozwiązania quizu w formie papierowej lub elektronicznej, którego rozwiązanie wskazywałoby funkcjonariuszowi czy ulega on wyłączeniu w sprawie o konkretnym charakterze, czy nie. Być może warto również, zintensyfikować zakres kontroli w związku z tym problemem. Nieuchybianie regulacji z art. 130 o.p. bez wątpienia skutkuje pogłębieniem zaufania podatnika w stosunku do organów podatkowych.

BIBLIOGRAFIA

1. Borkowski J., Adamiak B., Komentarz do art. 130 o.p., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2017.
2. Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.
3. Hanusz A., *Działanie organów budzące zaufanie*, „Prawo i Podatki” 2013, nr 8, s. 14-17.
4. Hanusz A., *Kontrola sądownoadministracyjna stosowania zasady zaufania do organów podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2013, nr 8, s. 20-35.
5. Kobyłski P., *Zasada zaufania do organów podatkowych w cieniu zasady legalizmu*, Civitas et Lex 1(25), 2020, s. 41-55.
6. Mariański A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Wydanie 1*, Warszawa 2021.
7. Mariański A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Wydanie 2*, Warszawa 2023.
8. Mucha M., *Zasada zaufania w praktyce organów podatkowych – postulat czy rzeczywistość?*, „Studia Finansowopravne” 2011, nr 2, s. 123-127.
9. 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.
10. Nowak I., *Wyłączenie pracownika organu podatkowego na podstawie art. 130 § 3 Ordynacji podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2020, nr 2.
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 nr 114, Łódzkie Towarzystwo Naukowe, Łódź 2020.

12. Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2020 r., II FSK 2535/19, Legalis nr 2419938.

13. Wyrok NSA z dnia 18 maja 2021 r., III FSK 3501/21, Legalis nr 2588857.

14. Wyrok NSA z dnia 8 lutego 2018 r., I FSK 535/16, Legalis nr 1740556.

15. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 października 2019 r., I SA/Go 545/19, Legalis nr 2251939.

16. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 września 2020 r., I SA/Lu 282/20, Legalis nr 2482044.

17. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 października 2020 r., I SA/Sz 918/19, Legalis nr 2497191.