

Andrzej Buczek

WYŁĄCZENIA PRACOWNIKA ORGANU PODATKOWEGO JAKO GWARANCJA REALIZACJI ZASADY PRAWDY OBIEKTYWNEJ

Zgodnie z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.¹, „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Realizacja tego obowiązku winna się odbywać z pełnym poszanowaniem określonych w Konstytucji praw człowieka. Jednym z tych praw jest, określone w art. 45 Konstytucji, prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy, co wymaga ustalenia stanu faktycznego przy uwzględnieniu zasady prawdy obiektywnej.

Institucja wyłączenia pracownika jest uważana za jedną z podstawowych gwarancji realizacji zasady prawdy obiektywnej². Przesłanki wyłączenia pracownika organu podatkowego określone zostały w art. 130 § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r., Ordynacja podatkowa³. Przesłanki te ująć można w dwóch kategoriach. Pierwsza obejmuje przesłanki wynikające ze związku pracownika ze stroną (pkt

¹ Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483.

² Por. J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa – komentarz – postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 41.

³ Dz.U. z 2005 r. Nr 85, poz. 727 z późn. zm. zwana dalej Ordynacją podatkową z późn. zm., z 14 czerwca 1960 r., Dz. cyjnegotowane jest ich podobieństwem do przesłanek określonych nności pracownika. a 29 sierpnia 1997 r.u podatkowego określone zostały w art. (tekst wycięty – niejasny)

2, 3, 4 i 8). Kategoria druga obejmuje przesłanki związane ze szczególną relacją pracownika ze sprawą (pkt 1, 5, 6, 7). Obie kategorie powodują wyłączenie pracownika z mocy ustawy. Obok tych ściśle określonych przesłanek, w konkretnej sprawie mogą także pojawić się inne, budzące wątpliwości co do bezstronności pracownika (art. 130 § 3). W takiej sytuacji wyłączenie pracownika może nastąpić na wniosek pracownika, strony lub z urzędu. Przedmiot rozważań z założenia ograniczony został do drugiej kategorii przesłanek, których podstawą jest szczególny związek pracownika ze sprawą.

Zainteresowanie tą kategorią przesłanek podyktowane jest ich podobieństwem do przesłanek określonych w art. 24 § 1 kodeksu postępowania administracyjnego⁴. Przesłanki określone w pkt. 7 i 8 art. 130 § 1 Ordynacji podatkowej, są prawie identyczne z przesłankami określonymi w pkt. 6 i 7 art. 24 § 1 kpa. Jeśli natomiast chodzi o przesłanki określone w pkt. 1 i 6 art. 130 § 1, to między tymi przesłankami istnieje duże podobieństwo do przesłanek określonych w art. 24 § 1 pkt 1 i pkt 5. Fakt stwierdzenia podobieństwa nie jest równoznaczny z identycznością tych przesłanek. Analiza porównawcza pozwala dostrzec elementy zarówno wspólne, jak i odróżniające ujęcie tych kategorii przesłanek w kpa od ujęcia w Ordynacji podatkowej.

Zakres przesłanek wyłączenia pracownika określony w art. 24 § 1 pkt 1 kpa jest obecnie sumą przesłanek określonych w art. 130 § 1 pkt 1 i pkt 2 Ordynacji podatkowej. Przesłanki określone w art. 24 § 1 pkt 1 są przesłankami dotyczącymi związku pracownika ze sprawą (jest stroną) oraz związku pracownika ze stroną (pozostaje z jedną ze stron w takim stosunku prawnym, że wynik sprawy może mieć wpływ na jego prawa lub obowiązki). Ordynacja podatkowa uchwalona została przeszło 37 lat po wejściu w życie kpa, wprowadziła konstrukcję bardziej przejrzystą, rozdzielając przesłanki dotyczące związku ze sprawą od przesłanek dotyczących związku ze stroną. W wyniku nowelizacji dokonanej w 2002 r.⁵, od 1 stycznia 2003 r. art. 130 § 1 uzupełniony został o pkt 2 o treści: „pozostają ze stroną w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa i obowiązki”. Zabieg ten doprowadził do uzupełnienia treści art. 130 o przesłanki zawarte w drugiej części pkt. 1 art. 24 § 1 kpa. Równocześnie zmianie uległa numeracja dalszych punktów art. 130 § 1. Inaczej natomiast wygląda podobieństwo przesłanek określonych w art. 24 § 1 pkt 5 kpa z przesłankami określonymi w art. 130 § 1 pkt 6⁶ Ordynacji podatkowej. Z logicznego punktu widzenia łatwo dostrzec, że zakres przesłanek określonych w Ordynacji podatkowej jest szerszy od zakresu przesłanek określonych w kpa. W art. 130 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej stwierdza się: „brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji”. Natomiast art. 24 § 1 pkt 5 kpa brzmi: „w której brali udział w niższej instancji w wydaniu zaskarżonej decyzji”. Przesłanka określona w kpa

⁴ Ustawa z 14 czerwca 1960 r., Dz.U. z 2000 r., Dz.U. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm. (dalej kpa).

⁵ Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.

⁶ Do 1 stycznia 2003 r. był to pkt 5.

jest jedną z przesłanek określonych w Ordynacji podatkowej, a tym samym nie jest przesłanką tożsamą z przesłankami określonymi w Ordynacji podatkowej. Za stanowiskiem takim przemawia zarówno wykładnia językowa, jak i wykładnia logiczna. Orzecznictwo oparte na wykładni kpa stara się, niestety, faktu tego nie dostrzegać.

Wyrazem niedostrzegania różnic między rozwiązaniami Ordynacji podatkowej i kpa jest już wyrok NSA z 15 października 1999 r. (III SA 37/99)⁷. W wyroku tym stwierdza się:

Powyższe wyłączenie dotyczy przypadku, w którym pracownik Urzędu Skarbowego biorący udział w wydaniu decyzji w I instancji bierze udział w wydaniu decyzji w II instancji i nie ma zastosowania do spraw rozpatrywanych na skutek uchylecia decyzji przez organ odwoławczy i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania. Jest wręcz odwrotnie – to właśnie pracownik Urzędu Skarbowego, który brał udział w podejmowaniu zaskarżonej decyzji po jej uchyleniu z uwagi na nieprzeprowadzenie w sposób właściwy postępowania wyjaśniającego winien je „naprawić” i stosując się do zawartych w uzasadnieniu decyzji organu II instancji sugestii, przeprowadzić szczegółowe, wszechstronne postępowanie zakończone orzeczeniem.

Wyrażony przez NSA pogląd można uznać za co najmniej kontrowersyjny. Nie można bowiem uznać za logicznie zasadne stwierdzenie że: „nie ma zastosowania do spraw rozpatrywanych na skutek uchylecia decyzji przez organ odwoławczy i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania”. Gdyby ustawodawca chciał tak, jak chce NSA, to przepis Ordynacji podatkowej brzmiałby tak, jak brzmi przepis kpa. Jeśli natomiast ustawodawca nadał przepisowi Ordynacji podatkowej szerszą treść, to nie należy ustawodawcy odmawiać świadomej woli wprowadzenia rozwiązania innego niż w kpa.

Uzasadnienie natomiast poglądu NSA względami teleologicznymi uznać można za dalece wątpliwe. Chodzi mianowicie o to, czy pracownik organu podatkowego, który brał udział w podejmowaniu zaskarżonej decyzji po jej uchyleniu, z uwagi na nieprzeprowadzenie w sposób właściwy postępowania wyjaśniającego, będzie chciał je „naprawić” i stosując się do zawartych w uzasadnieniu decyzji organu II instancji sugestii, przeprowadzić szczegółowe i wszechstronne postępowanie zakończone orzeczeniem. Praktyka wskazuje na to, że pracownik taki najczęściej, stosując się do zawartych w uzasadnieniu decyzji organu II instancji sugestii, zrobi wszystko, aby wykazać słuszność zajętą przez niego stanowiska w uchylonej decyzji. Psychologia urzędniczego zachowania obciążona jest dążeniem do wykazywania „racji władzy”, utożsamianej z interesem indywidualnym⁸.

Wydawało się, że komentowany wyrok miał charakter incydentalny i był wyrazem kontynuacji linii orzecznictwa dotyczącej art. 24 kpa, bez uwzględ-

⁷ Orzeczenie NSA z 2000 r. Nr 4, poz. 159.

⁸ Szerzej na temat pojęcia interesu indywidualnego: W. Jakimowicz, *Publiczne prawa podmiotowe*, Kraków 2000, s. 126.

nienia odmienności uregulowań zawartych w Ordynacji podatkowej. Za stanowiskiem takim przemawiał wyrok NSA z 25 maja 2000 r. (I SA/Wr 3014/98)⁹. NSA w wyroku tym uznał, że w sprawie zaistniały przesłanki do wyłączenia *ex lege* pracownika urzędu skarbowego, który wydał pierwotne decyzje, od postępowania w sprawie ponownego rozpoznania sprawy po uchyleniu tych decyzji. Z uzasadnienia wyroku wynikało, że NSA za podstawę rozstrzygnięcia przyjął powołany przez podatnika art. 130 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej¹⁰.

Niestety, wyrok NSA z 15 października 1999 r. nie miał charakteru incydentalnego i rozpoczął linię orzecznictwa utożsamiającego rozwiązanie Ordynacji podatkowej z rozwiązaniami kpa w zakresie przesłanek wyłączenia pracownika organu podatkowego, ze względu na jego udział w załatwianiu w wydaniu zaskarżonej decyzji. Wbrew treści art. 130 § 1 pkt 6 w wyroku NSA z 15 lutego 2002 r. (III SA 2521/00)¹¹, sąd stwierdził:

Niezależnie od tego okoliczność, że ktoś brał udział w wydaniu decyzji w I instancji, która następnie została uchylona *ex lege* nie wyłącza od możliwości brania udziału w ponownym wydaniu decyzji w I instancji, gdyż w art. 130 § 1 pkt 5 Ordynacji chodzi o decyzję organu odwoławczego.

Ponownie podkreślić należy, że gdyby ustawodawcy chodziło o decyzję organu odwoławczego, tak jak uważa NSA, to wyraziłby w treści tego przepisu, treść zawartą w art. 24 § 1 pkt 5 kpa. Skoro jednakże treść art. 130 § 1 pkt 5 obejmuje szerszy zakres przesłanek, to uznać należy, że w przepisie tym chodzi nie tylko o decyzję organu odwoławczego, ale także o udział w wydaniu decyzji I instancji, która później została uchylona. Tym samym uznać należy, że z mocy prawa podlega wyłączeniu pracownik od możliwości brania udziału w ponownym wydaniu decyzji I instancji.

Interpretacja zawężająca treść art. 130 § 1 pkt 6 została utrwalona i szerzej uzasadniona w wyroku Sądu Najwyższego – Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z 6 marca 2002 r., III RN 15/01¹². W wyroku tym potwierdzona została teza, że

Obowiązek wyłączenia od załatwiania sprawy nie dotyczy pracownika, który ponownie rozpatruje sprawę w I instancji po uchyleniu decyzji w postępowaniu odwoławczym.

W uzasadnieniu swego stanowiska Sąd Najwyższy przytoczył szereg argumentów o charakterze dalece dyskusyjnym, niektóre z nich warto przedstawić w pełnym i dosłownym ujęciu. Tak więc Sąd Najwyższy stwierdził: „Zwrot «decyzja zaskarżona» oznacza decyzję, od której wniesiono środek odwoławczy.

⁹ Niepublikowany.

¹⁰ „Monitor Podatkowy” 2002, nr 4, s. 3.

¹¹ Opubl.: Legalis.

¹² Opubl.: OSNAPiUS z 2002 r. Nr 18, poz. 423.

Wobec tego «branie udziału w wydaniu» takiej decyzji odnosi się do pracownika, który orzekał w pierwszej instancji, a po wydaniu decyzji został przeniesiony czy oddelegowany do organu drugiej instancji i miałby tam ponownie orzekać niejako «we własnej sprawie», a więc w sprawie wcześniej przez siebie rozstrzygniętej”.

O ile pierwsze zdanie zajętego stanowiska jest oczywiste, o tyle zdanie drugie było już w momencie wydania wyroku dalece dyskusyjne, ponieważ zdecydowanie ograniczało określony w art. 130 § 1 pkt 6 zakres desygnatów. Po upływie kilku miesięcy przytoczona argumentacja przestała być aktualna. W wyniku nowelizacji uległa bowiem zmianie treść art. 13 Ordynacji podatkowej¹³. W efekcie tej zmiany treści powstała sytuacja, w której ten sam organ podatkowy występuje w tej samej sprawie jako organ I instancji, a następnie jako organ odwoławczy. Zgodnie bowiem z art. 13, dyrektor izby skarbowej oraz minister właściwy do spraw finansów publicznych, są organami odwoławczymi od decyzji podjętych przez te organy w pierwszej instancji. W tych to przecież przypadkach, pracownicy tych organów nie są ani przeniesieni, ani oddelegowani z organu I instancji do organu II instancji. Pracownicy ci są cały czas pracownikami tego samego organu, to tylko ten sam organ pełni w różnym czasie różne funkcje. We wcześniej organ ten pełni funkcję organu podejmującego decyzję w I instancji, a w przypadku zaskarżenia tej decyzji pełni funkcję organu odwoławczego. Przyjmując interpretację Sądu Najwyższego, w tych to właśnie sytuacjach nic nie stałoby na przeszkodzie, aby pracownicy tych organów mogli „ponownie orzekać niejako «we własnej sprawie», a więc w sprawie wcześniej przez siebie rozstrzygniętej”.

Z formalnoprawnego punktu widzenia nie można wyrokowi Sądu Najwyższego stawiać zarzutu nieuwzględnienia w argumentacji treści przepisu, która uległa po jego wydaniu zmianie. Rzecz jednakże w tym, że ta linia interpretacyjna została przyjęta za właściwą nawet po zmianie treści art. 13. Wyrazem utrzymania tej linii interpretacyjnej jest m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 maja 2005 r. (sygn. akt FSK 1842/04)¹⁴. W wyroku tym NSA powtarza za Sądem Najwyższym: „art. 130 § 1 pkt 5 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, wyłączający pracownika od wydania po raz drugi decyzji nie ma zastosowania, ponieważ przepis ten ma zastosowanie do sytuacji, kiedy w sprawie rozstrzygają organy dwóch instancji. Wobec tego «branie udziału w wydaniu takiej decyzji» odnosi się do pracownika, który orzekał w I instancji, a po wydaniu decyzji został przeniesiony czy oddelegowany do organu II instancji i miałby tam orzekać w sprawie wcześniej przez siebie rozstrzygniętej”.

Wyrażony w wyroku Sądu Najwyższego pogląd, że „Postanowienie art. 130 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej jest więc treściowym odpowiednikiem art. 24 § 1 pkt 5 Kodeksu postępowania administracyjnego, nawet jeśli ten ostatni

¹³ Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.

¹⁴ Opubl.: Legalis.

przepis jest wyraźniej (dosłowniej, czy dosadniej) sformułowany, gdyż pracownika organu administracji wyłącza od udziału w postępowaniu w sprawie, w której brał udział «w niższej instancji» w wydaniu zaskarżonej decyzji”, okazał się na tyle trwały, że nawet zmiana ustawy powodująca utratę jego aktualności, nie zmieniła linii orzecznictwa w tym zakresie.

Za przyjęciem w orzecznictwie stanowiska Sądu Najwyższego przemawiały również podniesione w powoływanym wyroku argumenty z zakresu wykładni systemowej. Sąd Najwyższy w uzasadnieniu swojego stanowiska stwierdził:

To samo dotyczy wyłączenia z tej przyczyny sędziego w procedurze cywilnej (art. 48 § 1 pkt 5 kpc) i karnej (art. 40 §1 pkt 6 kpk). Nie ma więc żadnej racjonalnej przesłanki, aby tę przesłankę wyłączenia inaczej, to znaczy szerzej, pojmować w odniesieniu do pracownika organu podatkowego. Innymi słowy, zakres zastosowania art. 130 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej nie może być rozciągany na sytuację, w której po uchyleniu zaskarżonej decyzji i przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania, uczestniczy w postępowaniu pracownik, który brał udział w wydaniu poprzedniej decyzji.

Kategoryczne stwierdzenie, że nie ma żadnej racjonalnego powodu, aby przesłankę wyłączenia pojmować szerzej w odniesieniu do pracownika organu podatkowego, uznać można za co najmniej dyskusyjne. Nie można bowiem pogodzić się z poglądem, że przepisy Ordynacji podatkowej są prostym odwzorowaniem przepisów kpa. Trzeba przede wszystkim wziąć pod uwagę, że Ordynacja podatkowa jest aktem prawnym uchwalonym po upływie długiego czasu od chwili uchwaleniu kpa. Fakt ten jest o tyle istotny, że w tym okresie w Polsce nastąpiła, w szczególności po 1989 r., zdecydowana zmiana rzeczywistości społecznej. Stąd też uznać należy, że rozwiązania przyjęte w Ordynacji podatkowej są nie tylko nowsze, ale przede wszystkim bardziej odpowiadające aktualnej rzeczywistości, niż powstałe w innych warunkach społeczno-gospodarczych rozwiązania kpa. Należy również uwzględnić fakt powstania, liczącej kilkadziesiąt tysięcy pracowników, wyspecjalizowanej administracji podatkowej. W tak ilościowo rozbudowanym aparacie skarbowym brak jest uzasadnienia, aby pracownik poprawiał popełnione przez siebie błędy. To właśnie uchylenie wcześniej opracowanej przez pracownika decyzji podatkowej stwarza jego szczególny związek z rozpatrywaną sprawą. Można wręcz stwierdzić, że właśnie ten związek emocjonalny pozbawia pracownika możliwości realizacji zasady prawdy obiektywnej.

Argumentacja Sądu Najwyższego dotycząca płaszczyzny wykładni systemowej bardzo szybko utraciła swą aktualność. Powołany przez Sąd Najwyższy art. 48 § 1 pkt 5 kpc, zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 20 lipca 2004 r.¹⁵, uznany został za niezgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Niezgodność ta stwierdzona została właśnie w zakresie, w jakim ogranicza wyłączenie sędziego z mocy ustawy tylko do spraw, w których brał udział w rozstrzygnięciu

¹⁵ Dz.U. Nr 169, poz. 1783.

w instancji bezpośrednio niższej. Podobnie, i to nieco wcześniej, przestał być aktualny argument odwołujący się do art. 40 § 1 pkt 6 kpk. Ustawą z 10 stycznia 2003 r.¹⁶ zmieniona została treść art. 40. Zmiana ta polegała m.in. na skreśleniu, w powoływanym przez SN pkt. 6, wyrazów „w niższej instancji”. Tak więc argumentacja Sądu Najwyższego: „To samo dotyczy wyłączenia z tej przyczyny sędziego w procedurze cywilnej i karnej” – nie wytrzymała próby czasu i została zweryfikowana tak przez ustawodawcę, jak i Trybunał Konstytucyjny w kierunku prawidłowej wykładni treści art. 130 Ordynacji podatkowej. Szkoda tylko, że weryfikacji tej nie dostrzegł Naczelny Sąd Administracyjny.

O daleko idącej odporności na zmianę tła prawnego stanowiącego uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego, świadczy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 listopada 2005 r. (I FSK 260/05)¹⁷. W uzasadnieniu wyroku w odniesieniu do art. 130 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej, NSA stwierdził: „Przepis ten ma bowiem zastosowanie tylko w przypadku, gdy sprawa jest przedmiotem rozpoznania przez organy różnych instancji”. Podbudowując swe stanowisko NSA powołał się właśnie na uzasadnienie wyroku Sądu Najwyższego z 6 marca 2002 r., sygn. akt III RN 15/01. Poza zakresem zainteresowania Naczelnego Sądu Administracyjnego znalazł się fakt utraty aktualności argumentów uzasadniających stanowisko Sądu Najwyższego. Można nawet dostrzec, że poza zakresem zainteresowania NSA znalazły się również obowiązujące rozwiązania prawne dotyczące funkcjonowania sądownictwa administracyjnego. Zgodnie bowiem z art. 18 § 1 pkt 6, ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁸, „Sędzia jest wyłączony z mocy samej ustawy w sprawach, w których brał udział w wydaniu zaskarżonego orzeczenia”. Stosując więc analogię zawartą w stanowisku Sądu Najwyższego, wbrew temu stanowisku stwierdzić należy, że brak jest racjonalnych przesłanek w procedurach karnej, cywilnej jak również sądownoadministracyjnej, przemawiających za niewyłączeniem pracownika organu podatkowego, który brał udział w wydaniu uchylonej decyzji od ponownego rozpatrywania sprawy będącej przedmiotem tej decyzji.

Fakt konsekwentnego niedostrzegania zmian procedur sądowych znajduje swój wyraz w następnych wyrokach NSA. Przykładem tego jest chociażby wyrok NSA (N) z 11 grudnia 2007 r., I FSK 1405/06¹⁹. W wyroku tym NSA stwierdził: „Dyspozycja art. 130 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej, stosowanej tu po myśli art. 38 ust. 2 ustawy z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2004 r. Nr 8, poz. 65 ze zm.), wydaje się bowiem dotyczyć tylko takiej osoby, która orzekała w sprawie w I instancji (tj. podpisała decyzję pierwszoinstancyjną), a po jej wydaniu została przeniesiona (oddelegowana) do organu II instancji i miałaby tam orzekać (tj. decydować o kształcie ostatecznego rozstrzygnięcia)

¹⁶ Dz.U. Nr 17, poz. 155.

¹⁷ Opubl.: Legalis.

¹⁸ Dz.U. Nr 153, poz. 1270.

¹⁹ Opubl.: Legalis.

w tej samej sprawie. Poglądy te znajdują zresztą dodatkowe wsparcie między innymi w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 listopada 2001 r., sygn. III SA 1572/00 oraz z 30 maja 2005 r., sygn. I GSK 235/05 (POP z 2006 r. Nr 4, poz. 59)”.

Przedstawiony powyżej proces kształtowania się utrwalonej linii orzecznictwa, jak wykazano w tym przypadku błędnej, wskazuje na istnienie problemu o charakterze znacznie szerszym. Problem ten polega na dopuszczalności stosowania przez sądy wykładni zawężającej, bądź rozszerzających treść przepisów prawnych. Pomimo powszechnie przyjętego w nauce stanowiska, że granice wykładni określa wykładnia językowa²⁰, orzecznictwo NSA w wielu przypadkach wskazuje na stosowanie wykładni przekraczającej zasady zarówno wykładni językowej, jak i pozostającej z nią w ścisłym związku wykładni logicznej. Naruszenie zasad tej ostatniej sprowadza się do ograniczania bądź rozszerzania liczby desygnatów mieszczących się w zakresie pojęcia, jakim posługuje się ustawodawca.

Nie można uznać za prawidłowe częstokroć wyrażane przez przedstawicieli sądownictwa administracyjnego stanowisko, że orzecznictwo sądowe poprawia wadliwie skonstruowane przepisy prawne. Stanowisko to pozostaje w sprzeczności z podstawową zasadą funkcjonowania demokratycznego państwa prawnego, wyrażoną w art. 7 Konstytucji. Zgodnie z tą normą, organy władzy publicznej działają na podstawie prawa i w granicach prawa. W obowiązującym w Polsce porządku prawnym brak jest podstaw prawnych dla poprawiania prawa przez sądy. Tym samym kreowanie utartej linii orzecznictwa sprzecznej z treścią przepisów prawa, nie mieści się w granicach prawa. Problem ten w konsekwencji prowadzi do zawieszenia podatnika w pustce prawnej. Sens tej pustki prawnej sprowadza się do sytuacji, w której podatnik opierający swe działania na treści przepisów prawnych, spotyka się z ostatecznym wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego opartym na utrwalonej linii orzecznictwa. Podatnikowi w takiej sytuacji nie przysługują żadne środki prawne, mimo ewidentnie błędnej i sprzecznej z prawem utrwalonej linii orzecznictwa.

Przedstawiona linia orzecznictwa prowadzi w konsekwencji do ograniczenia możliwości ustalenia prawdy obiektywnej. Sens tego ograniczenia sprowadza się do braku możliwości eliminacji osoby, która uczestniczyła w wydaniu uchylonej decyzji, w ponownym rozpatrywaniu sprawy w postępowaniu podatkowym. Sprawa ta jest szczególnie istotna wobec faktu eliminacji takiej osoby we wszystkich procedurach sądowych. Na podkreślenie zasługuje to, że w procedurach sądowych osoby te (sędziowie) legitymują się nieporównywalnie wyższymi kwalifikacjami fachowymi i moralnymi w stosunku do urzędników aparatu podatkowego.

²⁰ Zdecydowanym zwolennikiem tego stanowiska jest prof. Ryszard Mastalski, który daje temu wyraz w swych pracach naukowych i publicystycznych, zob. np.: *Przepisy podatkowe należy interpretować za pomocą różnych rodzajów wykładni*, „Rzeczpospolita”, 18.09.2007, s. C6.