Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Andrzej Niezgoda
Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie
ORCID: 0000-0002-0664-2720
andrzej.niezgoda@umcs.pl

Sądowa kontrola decyzji organów podatkowych w sprawach ulg w spłacie zobowiązań podatkowych opartych na uznaniu administracyjnym

ABSTRAKT

Artykuł ma charakter naukowo-badawczy. Autor, w oparciu o polskie regulacje prawne i orzecznictwo sądów administracyjnych, analizuje problem granic sądowej kontroli podejmowanych przez organy podatkowe decyzji uznaniowych mających za przedmiot zastosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Można zauważyć, że – mimo podejmowania problematyki uznania administracyjnego w piśmiennictwie naukowym – zagadnienie granic sądowej kontroli w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych ciągle budzi wątpliwości. Zasadnie jest zatem, co jest celem niniejszego opracowania, przeprowadzenie analizy głównych poglądów formułowanych w piśmiennictwie i w orzecznictwie sądowoadministracyjnym w odniesieniu do tego problemu, z punktu widzenia granic sądowej kontroli decyzji uznaniowych. Tezą artykułu jest założenie, że determinowany funkcją uznania administracyjnego charakter decyzji uznaniowych mających za przedmiot zastosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, a także zakreślone ustawowo kryteria sądowej kontroli administracji publicznej ograniczają rolę sądu administracyjnego do zbadania zgodności z prawem procesowym samego postępowania podatkowego poprzedzającego wydanie takiej decyzji oraz do respektowania przez organy podatkowe podstawowych wartości systemu prawa, wyrażonych w Konstytucji RP. Wyznaczają one bowiem granice uznania administracyjnego, wewnątrz których wybór jednego z możliwych rozstrzygnięć pozostaje poza sądową kontrolą administracji. *De lega lata* nie ma podstaw do tego, aby sądy administracyjne, z zastrzeżeniem respektowania przez organy podatkowe podstawowych wartości systemu prawa, wyrażonych w Konstytucji RP, formułowały oceny co do okoliczności i przyczyn uzasadniających udzielenie albo odmowę udzielenia ulgi podatkowej bądź jej zakresu. Dla orzecznictwa sądowoadministracyjnego przydatna może być zatem koncepcja wewnętrznych i zewnętrznych granic uznania administracyjnego.

Słowa kluczowe: decyzje uznaniowe; granice sądowej kontroli decyzji uznaniowych; organy podatkowe; prawo procesowe; uznanie administracyjne

WPROWADZENIE

Funkcja sądownictwa administracyjnego, zgodnie z treścią art. 184 Konstytucji RP[1], polega na przede wszystkim na kontroli działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem[2], tj. zarówno zgodności z prawem formalnym całego toku postępowania administracyjnego, jak i prawidłowości zastosowania przepisów prawa materialnego[3]. Gdy zatem sąd rozpoznający skargę na rozstrzygnięcia podejmowane w postępowaniu administracyjnym, a także na akty lub czynności z zakresu administracji publicznej (o których mowa w art. 3 § 2–3 p.p.s.a.), uchyla się od obowiązku wykonania kontroli, o której mowa, albo

[1] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).
[2] Stanowi o tym art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. 2021, poz. 137), dalej: p.u.s.a. Przepis ten, jak wskazuje się w piśmiennictwie, wyznacza ramy ustrojowe funkcjonowania sądów administracyjnych. Por. R. Hauser, A. Kabat, *Właściwość sądów administracyjnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 2004, nr 2, s. 25.
[3] Wynika to z treści art. 145 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2019, poz. 2325 ze zm.), dalej: p.p.s.a.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

wykonuje ją przy zastosowaniu innych kryteriów niż zgodność z prawem, to wykracza poza ramy ustrojowe funkcjonowania sądów administracyjnych, naruszając art. 1 § 2 p.u.s.a. i art. 3 § 1 p.p.s.a.[4] Kompetencja sądów administracyjnych, jak wynika z powołanych przepisów, obejmuje więc wyłącznie kontrolę zgodności z prawem zaskarżonego aktu, nie obejmuje zaś badania go pod względem celowości i słuszności[5]. Analiza przez sąd administracyjny celowości czy słuszności kontrolowanego rozstrzygnięcia oznaczałaby bowiem wkraczanie w kompetencje właściwych organów administracji oraz ingerowanie w prowadzoną przez nie politykę[6]. Z tego względu uprawnienia orzecznicze sądów administracyjnych, wynikające z treści art. 145 § 1 p.p.s.a., mają w zasadzie charakter kasacyjny. Sądy nie mogą więc rozstrzygnąć co do istoty sprawy stanowiącej przedmiot zaskarżonego aktu, a jedynie utrzymać w mocy zaskarżony akt albo wyeliminować go z obrotu prawnego, jeżeli jest on sprzeczny z prawem[7].

W piśmiennictwie jednak zwraca się uwagę, że nawet w tak zakreślonych ramach funkcjonowania, dokonując kontroli zaskarżonego aktu, sąd tworzy wyobrażenie określonego, zgodnego z prawem rozstrzygnięcia jako wzorca, z którym porównuje zaskarżony akt[8]. Wskazuje się również, że kwestia ustalenia, na czym polega kontrola zgodności z prawem działań administracji publicznej przez sądy administracyjne, tj. wyznaczenia granicy oddzielającej sprawowanie władzy wykonawczej i sądowniczej, wywołuje wiele pytań i wątpliwości. Według jednej z koncepcji podejmowanie przez sądy administracyjne – w przypadku spełnienia określonych przesłanek – orzeczeń o charakterze reformatoryjnym nie narusza zasady trójpodziału władz, ponieważ obowiązkiem sądu jest usunięcie naruszenia prawa najprostszymi środkami[9]. Zgodnie z tą koncepcją, w wyniku nowelizacji Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w 2015 r., sądy administracyjne uzyskały uprawnienie do tego, aby – jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy – zobowiązać organ do wydania w określonym terminie decyzji lub postanowienia, wskazując sposób załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcie[10].

Wskazany problem dostrzeżony został w piśmiennictwie wraz z pojawieniem się sądowej kontroli administracji. Ze względu na zmieniający się paradygmat sądowej kontroli administracji problem ten nadal pozostaje aktualny i wymaga podjęcia szerszych badań. Celem niniejszego opracowania jest analiza głównych tez formułowanych w piśmiennictwie i w orzecznictwie sądowoadministracyjnym w odniesieniu do tego problemu, z punktu wi-

[4] Por. wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2018 r., I FSK 1369/16 (jeżeli nie podano inaczej, wszystkie wyroki sądów administracyjnych zaczerpnięte zostały z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Wskazane wyżej regulacje Prawa o ustroju sądów administracyjnych i Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi są konsekwencją oparcia ustroju Rzeczypospolitej Polskiej na podziale i równowadze władzy ustawodawczej, władzy wykonawczej i władzy sądowniczej oraz przekazania sądom i trybunałom wyłącznie władzy sądowniczej. Władza ustawodawcza wykonywana jest przez Sejm i Senat, a władza wykonawcza – przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej i Radę Ministrów. Zob. art. 10 Konstytucji RP.

[5] Por. wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2006 r., II OSK 630/05; wyrok NSA z dnia 30 maja 2018 r., II FSK 3783/17.

[6] Por. wyrok NSA z dnia 5 września 2019 r., I OSK 1419/18.

[7] Por. J.P. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 309.

[8] Por. T. Woś (red.), H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, *Ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 724 i powołana tam literatura.

[9] Por. Z. Kmieciak, *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, LEX/el. 2014.

[10] Zob. art. 145a § 1 p.p.s.a., dodany przez art. 1 pkt 38 ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2015, poz. 658) z dniem 15 sierpnia 2015 r.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

dzenia granic sądowej kontroli decyzji uznaniowych. Artykuł nie dotyczy kwestii relacji między treścią art. 67a i 67b Ordynacji podatkowej, która – ze względu na rozbieżność poglądów wyrażanych w tym zakresie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego – wymaga odrębnego opracowania.

UZNANIE ADMINISTRACYJNE A ELASTYCZNOŚĆ DZIAŁANIA ORGANÓW PODATKOWYCH

Przepisy prawne nie formułują definicji uznania administracyjnego. Można jednak przyjąć, że uznanie administracyjne, zapewniające elastyczność działania administracji publicznej i umożliwiające jej realizację celów gospodarczych, społecznych i fiskalnych, oznacza kompetencję do ukształtowania stosunku prawnego według dokonanej przez organ administracji własnej oceny słuszności czy celowości, poprzez wybór jednej z alternatywnych, równorzędnych prawnie konsekwencji prawnych ustalonego stanu faktycznego. Uznanie jest więc elementem dyspozycji normy prawnej i występuje na ostatnim etapie stosowania prawa.

Elastyczność działania administracji publicznej, wynikająca z pewnego zakresu swobody w stosowaniu prawa, przejawia się na niemal wszystkich etapach stosowania prawa. Związany charakter ma decyzja walidacyjna. Co istotne, organ administracji publicznej stosujący prawo posiada określony zakres swobody przy podejmowaniu decyzji interpretacyjnej, uzależniony od przyjętej koncepcji wykładni. Ogólnie rzecz ujmując, statyczna teoria wykładni, zakładająca prymat metody językowej, pozostawia mniejszą swobodę niż teoria dynamiczna, otwierająca się na interpretację funkcjonalną i teleologiczną. Na etapie ustalania stanu faktycznego brak związania sztywnymi regułami, choć nie dowolność, wynika z zasady swobodnej oceny dowodów[11]. Na etapie subsumpcji, czyli oceny prawnej ustalonego stanu faktycznego, swoboda decyzyjna może wynikać z zamierzonej przez prawodawcę niejednoznaczności normy prawnej poprzez wykorzystanie w jej hipotezie klauzul generalnych bądź zwrotów szacunkowych, jak w treści art. 67a Ordynacji podatkowej[12], „interesu publicznego" i „ważnego interesu podatnika", których znaczenie wyjaśniane jest na tle konkretnego stanu faktycznego. Ich wykorzystanie pozwala, przy respektowaniu zasady wyłączności ustawy w zakresie nakładania i kształtowania konstrukcji danin publicznych, poprzez zapewnienie niezbędnej elastyczności regulacji prawnej, na realizację różnych celów opodatkowania[13].

Głównym celem zastosowania uznania jest umożliwienie organom administracji publicznej wydawania rozstrzygnięć uwzględniających różne racje i wartości[14], a w konsekwencji – jak już wspomniano – elastyczności działania. Normy prawne zawierające w swej treści uznanie administracyjne stanowią przeciwieństwo norm wiążących dane rozstrzygnięcie. Normy wiążące nie pozostawiają bowiem organom administracji publicznej na etapie ustalania konsekwencji prawnych stanu faktycznego jakiejkolwiek swobody w zakresie stanowienia

[11] Por. A. Hanusz, *Podstawa faktyczna decyzji podatkowej a swobodna ocena dowodów*, [w:] *Pro publico bono. Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002, s. 95; L. Leszczyński, *Open Axiology in Judicial Interpretation of Law and Possible Misuse of Discretion*, „Studia Iuridica Lublinensia" 2020, vol. 29(3), s. 43.
[12] Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2020, poz. 1235 ze zm.).
[13] Por. P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017, s. 140.
[14] G. Pesce, *Discretionary Power of Public Administration and Control of Public Debt: The Citizen and the Judge between the Law and the Precedent*, „Studia Iuridica Lublinensia" 2020, vol. 29(3), s. 117.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

aktów administracyjnych, a także pozbawiają je możliwości wyboru we własnym zakresie konkretnej reguły postępowania.

Niewątpliwie kontrola przez sąd administracyjny decyzji uznaniowych wywołuje trudności. Oprócz wskazanej wyżej kwestii, wiążącej się bezpośrednio z zakresem przestrzegania swoich kompetencji przez sąd, tj. z wykonywaniem kontroli rozstrzygnięć administracji publicznej wyłącznie według kryterium zgodności z prawem, należy zauważyć, że sąd może nie dysponować wiedzą potrzebną do oceny kontrolowanego rozstrzygnięcia z punktu widzenia słuszności czy celowości, która może nie wynikać z akt sprawy[15]. W odniesieniu do opartych na uznaniu administracyjnym rozstrzygnięć organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego należy również uwzględnić to, że podejmowanie takich rozstrzygnięć jest przejawem realizacji przez jednostki samorządu samodzielnej polityki społecznej, gospodarczej lub fiskalnej[16]. Samodzielność samorządu, zgodnie z treścią art. 165 ust. 2 Konstytucji RP, podlega ochronie sądowej. Sąd administracyjny nie powinien więc jej zawężać, stosując inne niż zgodność z prawem kryteria oceny oparte na uznaniu rozstrzygnięć w sprawach ulg podatkowych w podatkach samorządowych. W okresie II Rzeczypospolitej prawodawca trudności te eliminował, *expressis verbis* wyłączając spod orzecznictwa Najwyższego Trybunału Administracyjnego sprawy, w których władze administracyjne uprawnione były do rozstrzygania według swego uznania, w granicach pozostawionych temu uznaniu[17].

Charakter decyzji uznaniowych mających za przedmiot zastosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, determinowany funkcją uznania administracyjnego, a jednocześnie zakreślone ustawowo kryteria sądowej kontroli administracji publicznej skłaniają do postawienia pytania dotyczącego zakresu sądowej kontroli tego rodzaju decyzji. Wydaje się, że uzasadnione jest twierdzenie, iż rola sądu administracyjnego jest ograniczona do zbadania zgodności z prawem procesowym samego postępowania podatkowego oraz do respektowania przez organy podatkowe podstawowych wartości systemu prawa, wyrażonych w Konstytucji RP. Wyznaczają one bowiem ramy uznania administracyjnego, wewnątrz których wybór jednego z możliwych rozstrzygnięć pozostaje poza sądową kontrolą administracji.

Rozumienie pojęcia uznania w nauce prawa administracyjnego podlegało ewolucji[18]. Dotyczyło to również kwestii zakresu swobody i związania prawem tych organów. Początkowo, w ujęciu koncepcji naturalistycznych, przyjmowano, że uznanie istnieje poza sferą, stosunkowo wąskiej jeszcze wówczas, regulacji prawnej. Twierdzono, że administracja publiczna zasadniczo może działać swobodnie, chyba że w określonym zakresie jej działalność została uregulowana prawnie[19]. Wskazywano także, że administracja ze swej istoty nie ogranicza się do wykonywania ustaw, powołana została bowiem do działania w sposób twórczy, poza zakresem uregulowania ustawowego[20]. Organ może zatem wydać decyzję też tam, gdzie

[15] Na przykład dotyczącą realizacji dochodów jako źródła finansowania zadań publicznych, co jest podstawą formułowania wytycznych polityki fiskalnej.
[16] Jedną z gwarancji tej samodzielności samorządu jest wynikające z art. 233 § 3 Ordynacji podatkowej ograniczenie kompetencji samorządowego kolegium odwoławczego, które – uwzględniając odwołanie od decyzji samorządowego organu podatkowego opartej na uznaniu – może wydać jedynie decyzję kasacyjną.
[17] Zob. art. 6 pkt 2 rozporządzenia z dnia 27 października 1932 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (Dz.U. 1932, nr 94, poz. 806).
[18] Por. M. Mincer, *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983, s. 8 i n.
[19] J. Starościak, *Swobodne uznanie władz administracyjnych*, Warszawa 1948, s. 89.
[20] W.L. Jaworski, *Nauka prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1924, s. 123–126.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

ustawa milczy, o ile tylko nie narusza to interesu publicznego ani interesu indywidualnego jednostki[21].

Z kolei w ujęciu koncepcji pozytywistycznych dla uznania konieczne jest upoważnienie ustawowe, swoiste „pełnomocnictwo" od ustawodawcy. Korzystając z przyznanego ustawą uznania, organ porusza się jednak po obszarze prawnie nieuregulowanym. Uznanie, będące szczególnym rodzajem upoważnienia wynikającego z ustawy z zakresu prawa administracyjnego[22], polega zatem na możności postępowania przez organ administracji publicznej według swej woli, ale w granicach ustawy[23].

Istotą współczesnych poglądów na uznanie administracyjne jest natomiast założenie, zgodnie z którym każde wkroczenie administracji publicznej w sferę indywidualną obywatela musi mieć wyraźną, szczegółową podstawę ustawową[24], a podejmowane przez organ administracji działania muszą się mieścić w granicach prawa. Gdy zaś normy prawne nie przewidują wyraźnie kompetencji organu administracji publicznej, kompetencji tej nie można domniemywać[25]. Wyraża to art. 7 Konstytucji RP, zgodnie z którym organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Przepis ten wyznacza nieprzekraczalne granice, poza którymi jest bezprawie[26]. Istnieje zatem tylko takie uznanie i tylko w takich granicach, jakie ustanowi w danym przypadku ustawodawca. Uznanie jest więc ściśle określoną sferą swobody, pozostawioną organom administracji publicznej przez ustawodawcę, nie oznacza zaś prawa do jakiegokolwiek dowolnego działania[27]. Upoważnienie do uznania administracyjnego jest specyficznym i wyjątkowym sposobem kształtowania kompetencji organu administracji publicznej w treści normy prawnej[28]. Polega ono na możliwości wyboru przez organ administracji publicznej jednej spośród kilku równoważnych konsekwencji prawnych określonego stanu faktycznego.

W normie prawnej owo upoważnienie do wyboru konsekwencji prawnych ustalonego stanu faktycznego znajduje się w jej dyspozycji[29]. Hipoteza normy określa bowiem – oprócz adresata – okoliczności, w których ma ona zastosowanie. Dyspozycja z kolei wskazuje na zakres normowania, czyli nakazane bądź zakazane zachowania. Ta część normy prawnej daje więc organowi administracji publicznej możliwość wyboru między co najmniej dwiema konsekwencjami prawnymi[30]. Można również odnotować pogląd, iż upoważnienie do uznania – wyrażone jednak w hipotezie normy prawnej – zachodzi wówczas, gdy hipoteza jest nieostra lub w ogóle jej nie ma[31]. Jako przykład tak skonstruowanej normy można wskazać normę

[21] J.S. Langrod, *Zagadnienia wybrane z praktyki administracyjnej*, Kraków 1938, s. 91–93.
[22] W. Reiss, *Prawo administracyjne w zarysie*, cz. 1: *Nauka administracji*, Toruń 1946, s. 114, 126.
[23] S. Kasznica, *Polskie prawo administracyjne. Pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1947, s. 133–134.
[24] M. Zimmermann, *Pojęcie administracji publicznej a swobodne uznanie*, Warszawa 2009, s. 13–14.
[25] Por. wyrok TK z dnia 10 maja 1994 r., W 7/94, OTK 1994, nr 1, poz. 23.
[26] R. Gałęski, *Zakres swobody organu administracji publicznej w podejmowaniu czynności faktycznych*, „Przegląd Prawa i Administracji" 2002, nr 51, s. 192.
[27] Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 305.
[28] A. Nałęcz, *Uznanie administracyjne a reglamentacja działalności gospodarczej*, Warszawa 2010, s. 35.
[29] T. Bigo, *Kontrola uznania administracyjnego*, „Sprawozdania Wrocławskiego Towarzystwa Naukowego" 1959, nr 14A, s. 55; M. Mincer, *op. cit.*, s. 52.
[30] A. Nałęcz, *op. cit.*, s. 41 i powołana tam literatura, w tym: I. Bogucka, *Państwo prawne a problem uznania administracyjnego*, „Państwo i Prawo" 1991, z. 14, s. 40 oraz M. Mincer, *op. cit.*, s. 52 i n.
[31] W. Lang, A. Delorme, *Z zagadnień tzw. swobodnego uznania (w związku z wprowadzeniem sądowej kontroli administracji)*, „Państwo i Prawo" 1957, z. 4–5, s. 747.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

wynikającą z treści art. 18 ustawy o obywatelstwie polskim[32], zgodnie z którym Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej może nadać cudzoziemcowi obywatelstwo polskie.

Trzeba jednak podkreślić, że art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej zbudowany jest inaczej. Można z niego odkodować normę nakazującą organom podatkowym na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym (hipoteza), udzielić ulgę podatkową, tj. odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty, odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną lub odmówić udzielenia ulgi (dyspozycja). W tym przypadku uznanie wiąże się zatem z ustalaniem konsekwencji prawnych stanu faktycznego i polega na możliwości wyboru przez organ podatkowy jednej z kilku równorzędnych prawnie konsekwencji tego stanu faktycznego. Za takim usytuowaniem uznania administracyjnego w strukturze normy prawnej, stanowiącej podstawę do udzielania ulg podatkowych, opowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny, stwierdzając, że zwroty „ważny interes podatnika" oraz „interes publiczny", odnosząc się do hipotezy normy, wskazują sytuację faktyczną, w której można dokonać umorzenia zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę. Organ podatkowy dysponuje pewnym zakresem swobody zarówno w odniesieniu do wykładni tych pojęć, jak i do oceny sytuacji faktycznej. Tej swobody w zakresie wykładni pojęć nieostrych i oceny sytuacji faktycznej nie można utożsamiać z uznaniem administracyjnym. Uznanie, a więc zastosowanie dyspozycji normy prawnej, zachodzi wówczas, gdy organ podatkowy stwierdzi istnienie jednej z tych przesłanek lub obu łącznie[33]. Stwierdzenie zaś przez organ braku przesłanek „ważnego interesu podatnika" lub „interesu publicznego" powoduje, że organ nie będzie dysponował wyborem rozstrzygnięcia, a decyzja będzie miała charakter związany[34].

Taki sposób ujęcia art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej wyznacza dwie fazy postępowania podatkowego. W pierwszej fazie organ podatkowy obowiązany jest dokonać ustalenia, czy zachodzi przynajmniej jedna z przesłanek zastosowania ulgi („ważny interes podatnika", „interes publiczny"), co wymaga zgromadzenia niezbędnego dla tych ustaleń materiału dowodowego oraz przeprowadzenia jego właściwej oceny. W przypadku stwierdzenia, że spełniona została jedna bądź obie z wymienionych przesłanek, postępowanie przechodzi do drugiej fazy, w której organ podatkowy w ramach uznania administracyjnego dokonuje wyboru, czy ulgę zastosować czy też odmówić jej udzielenia. Jeżeli organ ustali i oceni, że ważny interes podatnika lub interes publiczny nie występują w danej sprawie, to nie będzie uprawniony do zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych[35].

GRANICE UZNANIA ADMINISTRACYNEGO A SĄDOWA KONTROLA DECYZJI UZNANIOWYCH

Wraz z ukształtowaniem się pozytywistycznej koncepcji uznania administracyjnego, zakładającej, że wymaga ono szczegółowej podstawy prawnej, podjęto również refleksję nad

[32] Ustawa z dnia 2 kwietnia 2009 r. o obywatelstwie polskim (Dz.U. 2020, poz. 347).
[33] Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2010 r., II FSK 689/09.
[34] Wyrok NSA z dnia 16 marca 2006 r., II FSK 493/05.
[35] Wyrok NSA z dnia 29 maja 2018 r., II FSK 1431/16.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

granicami uznania i sądowej kontroli działań administracji publicznej realizowanych z zastosowaniem uznania. Wyróżniono wówczas zewnętrzne i wewnętrzne granice uznania. Granice zewnętrzne wyznacza prawo. Granice wewnętrzne mają zaś charakter pozaprawny i wiążą się z motywacją organu[36]. Przyjmowano jednocześnie, że znaczenie prawne ma naruszenie wyłącznie granic zewnętrznych. Sąd administracyjny uprawniony jest zatem wyłącznie do badania, czy organ nie przekroczył zewnętrznych granic uznania. Zagadnienie respektowania granic wewnętrznych znajduje się natomiast poza zakresem kontroli sądowej. Na tej koncepcji oparta została wskazana wyżej regulacja zakresu kontroli administracji publicznej przez Najwyższy Trybunał Administracyjny, wyłączająca sądową kontrolę działania władz administracyjnych w granicach pozostawionych uznaniu.

Po przywróceniu w Polsce sądownictwa administracyjnego Naczelny Sąd Administracyjny nie podjął koncepcji zewnętrznych i wewnętrznych granic uznania. W wyroku z czerwca 1981 r. zaprezentował natomiast pogląd, zgodnie z którym organ podejmujący decyzję uznaniową ograniczony jest w wyborze konsekwencji prawnych zasadą ogólną uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli. Organ ma zatem obowiązek załatwić sprawę pozytywnie dla strony, jeżeli nie stoi temu na przeszkodzie interes społeczny ani nie przekracza to możliwości organu w realizacji przyznanego potencjalnie uprawnienia[37]. Pogląd ten stanowił *expressis verbis* odwzorowanie treści art. 7 Kodeksu postępowania administracyjnego[38] w brzmieniu nadanym mu kilka miesięcy wcześniej[39]. Przywołane orzeczenie, wskazując kryteria, jakimi winien się kierować organ administracji publicznej przy podejmowaniu rozstrzygnięcia w granicach zewnętrznych uznania, czyli – ujmując tę kwestię inaczej – przyjmując, że kryteria te mają charakter normatywny, stworzyło podstawy do kontroli sądowej przesłanek wyboru przez organ administracji spośród różnych wskazanych przez normę prawną konsekwencji danego stanu faktycznego[40]. Co więcej, wynika z niego, że kryteria wyboru konsekwencji prawnych mogą być ujęte w innych przepisach niż przepisy prawa materialnego, stanowiące podstawę działania organu administracji publicznej i zawierające upoważnienie do uznania administracyjnego. Zgodnie z poglądem wynikającym z tego orzeczenia konkretyzacja normy zawierającej upoważnienie do uznania administracyjnego może być w danym stanie faktycznym, prawidłowo ocenionym w świetle właściwej wykładni pojęć „interes publiczny" oraz „słuszny interes obywateli", dokonana zgodnie z prawem tylko

[36] T. Hilarowicz, *Najwyższy Trybunał Administracyjny i jego kompetencja*, Warszawa 1925, s. 230–231; J. Starościak, *op. cit.*, s. 92 i n.
[37] Wyrok NSA z dnia 11 czerwca 1981 r., SA 820/81, ONSA 1981, nr 1, poz. 5.
[38] Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 2021, poz. 735).
[39] Art. 11 ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 1980, nr 4, poz. 8), z dniem 1 września 1980 r.
[40] Należy zauważyć, że będący „odpowiednikiem" wskazanego artykułu Kodeksu postępowania administracyjnego art. 122 Ordynacji podatkowej nie formułuje ogólnej zasady kierowania się przy rozstrzyganiu każdej sprawy podatkowej wartościami wynikającymi ze wskazanych bądź zbliżonych treściowo klauzul generalnych. Biorąc pod uwagę ustrojowy i ekonomiczny sens opodatkowania – podatek to indywidualna ofiara na zbiorowy cel – organ podatkowy, podejmując rozstrzygnięcia z zakresu prawa podatkowego, powinien uwzględniać interes publiczny i słuszny/uzasadniony interes podatnika. Jest to powinność o charakterze polityczno-ustrojowym. Ponadto, o czym niżej, w regulacji prawnej będącej podstawą udzielania ulg podatkowych z zastosowaniem uznania administracyjnego klauzule te stanowią, jako element hipotezy normy prawnej, podstawę oceny prawnej stanu faktycznego, nie zaś dyrektywy wyboru konsekwencji w postaci przyznania ulgi albo odmowy jej przyznania.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

w jeden sposób. Inne, w świetle przepisu będącego bezpośrednią podstawą działania organu administracji, potencjalnie możliwe rozstrzygnięcia będą zaś niezgodne z prawem.

W piśmiennictwie zaprezentowany został pogląd, że nawet gdy dyspozycja normy upoważnia do uznania, to hipoteza może zawierać wskazanie takich okoliczności faktycznych, że organ nie będzie miał możliwości wyboru następstwa prawnego, lecz jego decyzja będzie miała charakter związany. Okoliczności wskazane w hipotezie będą bowiem stanowiły dyrektywy wyboru konsekwencji prawnych[41]. Traktowanie przesłanek interesu publicznego lub ważnego interesu podatnika jako dyrektyw wyboru konsekwencji prawnych obecne jest również w orzecznictwie sądowym[42]. Pogląd taki nie wydaje się trafny w odniesieniu do decyzji uznaniowych w sprawie ulg podatkowych. Wynika to z przytoczonego wyżej brzmienia przepisu art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej, formułującego podstawę do uznania w zakresie przyznawania ulg podatkowych. Gdyby podzielić przedstawioną wyżej argumentację, że okoliczności wskazane w hipotezie stanowią dyrektywy wyboru konsekwencji prawnych i w związku z tym decyzja organu podatkowego w sprawie zastosowania ulgi będzie miała charakter związany, wówczas należałoby przyjąć, że zwrot: „organ podatkowy … w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatnika, może odroczyć/rozłożyć/umorzyć …” jest równoważny zwrotowi: „w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatnika organ odroczy/rozłoży/umorzy …”. Tymczasem ani reguły języka potocznego, ani treść Ordynacji podatkowej do tego nie upoważniają. Również w literaturze przedmiotu, zarówno dawniejszej, jak i współczesnej, wskazuje się, że jedną z form upoważnienia do uznania jest użycie w tekście prawnym sformułowania, że „organ może” podjąć decyzję o określonej treści[43]. Taki właśnie sposób rozumienia formuły zawartej w art. 67a Ordynacji podatkowej zaprezentowany został przez Naczelny Sąd Administracyjny, który przyjął, że organ administracji publicznej, po wszechstronnym zbadaniu stanu faktycznego i stwierdzeniu, iż zachodzi przynajmniej jedna z przesłanek ujętych w hipotezie normy, tj. że za zastosowaniem ulgi podatkowej przemawia interes publiczny lub ważny interes podatnika, może albo wydać rozstrzygnięcie pozytywne dla strony, albo odmówić udzielenia ulgi[44]. Natomiast stwierdzenie przez organ podatkowy braku przesłanek „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego” w zastosowaniu ulgi podatkowej powoduje, że organ ten nie będzie dysponował wyborem rozstrzygnięcia, a decyzja będzie miała charakter związany[45].

Należy się zgodzić co do tego, że klauzule generalne lub zwroty stosunkowe sformułowane w hipotezie normy prawnej, określające zakres zastosowania normy, z tego właśnie powodu stanowią ograniczenie swobody działania organu stosującego normę prawną zawierającą upoważnienie do uznania. Trzeba jednak podkreślić, że w takim samym stopniu ograniczają one organ stosujący normę, która nie zawiera upoważnienia do uznania. Wynika to z funkcji tego elementu normy prawnej, jaką jest hipoteza. Określa ona bowiem, o czym była

[41] A. Habuda, *Granice uznania administracyjnego*, Opole 2004, s. 65 i n.
[42] Wyrok NSA z dnia 15 marca 2013 r., II FSK 1535/11; wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2019 r., II FSK 2414/17.
[43] M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, *Polskie prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 1956, s. 359; J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Łódź–Zielona Góra 1998, s. 80.
[44] Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2006 r., I FSK 570/03; wyrok NSA z dnia 30 października 2009 r., I FSK 804/08.
[45] Wyrok NSA z dnia 16 marca 2006 r., II FSK 493/05.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

już mowa, klasę zachowań (sytuacji), w której norma znajduje zastosowanie. Tego rodzaju ograniczenie nie może więc być traktowane jako specyficzne dla decyzji uznaniowych bądź jako dyrektywa wyboru konsekwencji prawnych w ramach uznania.

Biorąc pod uwagę wskazane wyżej rozumienie uznania administracyjnego, polegające na możliwości wyboru przez organ administracji publicznej jednej z równoważnych prawnie konsekwencji ustalonego stanu faktycznego, a także pomijając to, co wiąże się ze stosowaniem prawa w ogóle, a nie jest specyficzne dla uznania, ale ma zastosowanie również do decyzji uznaniowych, należy stwierdzić istnienie dwojakiego rodzaju granic uznania[46]. Po pierwsze, granice uznania określają ujęte w dyspozycji normy prawnej konsekwencje podpadających pod normę prawną stanów faktycznych. W ramach uznania organ może bowiem dokonać wyboru między konsekwencjami prawnymi określonymi przez ustawę, a nie między jakimikolwiek innymi następstwami. Odnosząc to do przepisów upoważniających do podejmowania decyzji uznaniowych w sprawach ulg podatkowych, można zauważyć dwie konsekwencje prawne ustalenia, że udzielenie ulgi jest uzasadnione interesem publicznym lub ważnym interesem podatnika. W takiej sytuacji organ może ulgi udzielić albo jej nie udzielić. Nadto granice uznania wyznacza wniosek podatnika wskazujący, o jaki rodzaj ulgi podatnik się ubiega.

Po drugie natomiast, granice uznania zakreślają okoliczności, jakie organ obowiązany jest uwzględnić, dokonując wyboru jednej z kilku wskazanych w dyspozycji normy konsekwencji prawnych, czyli dyrektywy wyboru konsekwencji. Są to wartości czy też cele, jakimi organ powinien się kierować, dokonując wyboru konsekwencji prawnych. Mogą być one, bądź nie, wyartykułowane w treści przepisu zawierającego upoważnienie do uznania[47].

Przepis art. 67a Ordynacji podatkowej, zawierający upoważnienie do uznania w zakresie rozstrzygania w sprawie udzielania ulg podatkowych, nie formułuje dyrektyw wyboru konsekwencji. W piśmiennictwie jednak zaprezentowany został pogląd, że dyrektywy wyboru konsekwencji prawnych mogą wynikać z Konstytucji RP, a także z przepisów postępowania[48]. Również Naczelny Sąd Administracyjny zajął stanowisko, zgodnie z którym decyzja w zakresie ulgi podatkowej nie może być dowolna. Zgodnie z art. 7 Konstytucji RP i art. 120 Ordynacji podatkowej organy władzy publicznej mają bowiem obowiązek działania na pod-

[46] A. Nałęcz, *op. cit.*, s. 80 i n.

[47] Tak jest np. w art. 18c § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, wskazującym cel – usprawnienie i przyspieszenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego – jako dyrektywę wyboru konsekwencji w postaci wyznaczenia bądź niewyznaczania jednego organu podatkowego jako właściwego do przeprowadzenia kontroli lub postępowań w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów.

[48] A. Błaś, *Studia z nauki prawa administracyjnego i nauki administracji*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo" 1988, vol. 21, s. 47. W tym kontekście warto zwrócić uwagę na treść art. 8 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego (w brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2017 r.), zgodnie z którym organy administracji publicznej prowadzą postępowanie w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania. W piśmiennictwie, komentując wskazany przepis, jednak zwraca się uwagę, że kierowanie się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania jest obowiązkiem proceduralnym organu administracji publicznej. Wskazuje na to brzmienie komentowanego przepisu, który nakazuje kierowanie się tymi zasadami w ramach „prowadzenia" przez organy administracji publicznej postępowania administracyjnego. Wątpliwe jest zatem, aby wspomniane zasady miały charakter dyrektyw wykładni i stosowania prawa materialnego, stanowiącego podstawę prawną załatwienia sprawy administracyjnej. Zob. A. Wróbel, [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego*, LEX/el 2019, teza 11 komentarza do art. 8. Na marginesie można zauważyć, że art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej analogicznego odesłania nie zawiera.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

stawie prawa i w granicach prawa. W przypadku uznania administracyjnego brak wyraźnych reguł prawnych determinujących rozstrzygnięcie nie oznacza, że decyzja organu może abstrahować od jakichkolwiek kryteriów prawnych. Względy słuszności i celowości przy wyborze opcji decyzyjnej muszą równolegle uwzględniać konieczność realizacji przez organ wartości i norm konstytucyjnych[49].

Sądy administracyjne, kontrolując decyzje organów podatkowych w sprawach ulg opartych na uznaniu administracyjnym, niejednokrotnie zajmowały stanowisko co do tego, w jakich okolicznościach, z jakich przyczyn i w jakim zakresie udzielenie ulgi byłoby uzasadnione, odwołując się przy tym do konieczności unikania niepożądanych z punktu widzenia społecznego i indywidualnego skutków wyegzekwowania podatku[50], wyjątkowości umorzenia jako nieefektywnej formy wygasania zobowiązań podatkowych[51] czy wreszcie aktualnej sytuacji finansowej i zdrowotnej podatnika[52]. Do tego nurtu należą też orzeczenia, w których sąd wskazuje, że organ powinien w każdym przypadku ustalić, co jest ważniejsze z punktu widzenia interesu publicznego – udzielenie ulgi czy odmowa jej udzielenia, ważąc wartości wspólne dla całego społeczeństwa, takie jak sprawiedliwość, zasady etyki, zaufanie do organów państwa[53].

Niekiedy sąd administracyjny nie formułował w sposób pozytywny dyrektyw wyboru konsekwencji prawnych, jakimi powinien kierować się organ podatkowy przy podejmowaniu decyzji opartych na uznaniu administracyjnym, a jedynie wskazywał, że nie do zaakceptowania byłby wybór dokonany z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości, wskutek uwzględnienia kryteriów oczywiście nieistotnych (bagatelnych) lub nieracjonalnych, a także na podstawie fałszywych przesłanek (argumentów, które są nieprawdziwe). Akcentował także, iż przypadki korzystania przez organy podatkowe z przyznanej im kompetencji w sposób woluntarystyczny, zupełnie nieracjonalny lub sprzeczny z podstawowymi zasadami konstytucyjnymi nie mogą pozostawać poza kontrolą sądową[54]. Jeżeli przesłanki zostaną zrealizowane, to organ administracji publicznej ma prawo, ale nie obowiązek przyznania ulgi. Rozstrzygnięcie organu jednak nie może mieć charakteru dowolnego, lecz musi być wynikiem wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, wszechstronnego zebrania oraz rozpatrzenia w sposób wyczerpujący materiału dowodowego[55].

Ponadto należy odnotować takie orzeczenia, w których Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że po stwierdzeniu wystąpienia jednej z przesłanek wybór rozstrzygnięcia należy do organu administracji podatkowej[56], a także to, że stwierdzenie, iż decyzja nie jest dowolna, bo ma oparcie w zebranym materiale dowodowym i jego ocenie, wyklucza ingerencję sądu w swobodny wybór dokonany przez organ podatkowy[57]. Kontroli sądu nie podlega bowiem

[49] Wyrok NSA z dnia 6 października 2017 r., II FSK 2422/15.
[50] Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2019 r., II FSK 2414/17.
[51] Wyrok NSA z dnia 15 marca 2013 r., II FSK 1535/11; wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2019 r., II FSK 2414/17.
[52] Nieprawomocny wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 lipca 2019 r., I SA/Rz 244/19.
[53] Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r., II FSK 1351/11; wyrok NSA z dnia 17 maja 2017 r., II GSK 5349/16.
[54] Wyrok NSA z dnia 29 maja 2018 r., II FSK 1431/16.
[55] Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2007 r., II FSK 1353/06; wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2011 r., II FSK 227/10; wyrok NSA z dnia 17 maja 2017 r., II GSK 5349/16.
[56] Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2006 r., I FSK 570/03; wyrok NSA z dnia 30 października 2009 r., I FSK 804/08.
[57] Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2001 r., I SA/Gd 1507/00.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54
Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

uznanie administracyjne samo w sobie, lecz to czy rozstrzygnięcie zostało podjęte zgodnie z podstawowymi regułami postępowania administracyjnego, a w szczególności czy wydano je w oparciu o zgromadzony w sprawie materiał dowodowy oraz czy ocena tego materiału została dokonana zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów czy też zawiera elementy dowolności. To zaś oznacza, że nawet stwierdzenie przez organ wszystkich przesłanek nie obliguje do udzielenia ulgi, a jedynie stwarza dla organu taką możliwość, i to poddaną kontroli sądowo-administracyjnej tylko w ograniczonym zakresie[58].

Można wskazać, że w niektórych krajach europejskich kryteria sądowej oceny decyzji opartych na uznaniu administracyjnym w sposób generalny określone zostały w aktach prawnych regulujących postępowanie sądowoadministracyjne. Przykładowo niemiecka ustawa o sądownictwie administracyjnym z 1960 r. upoważnia sąd do kontroli, czy kontrolowany akt administracyjny mieści się w ramach jego ustawowych granic oraz czy uznanie zostało wykonane w sposób odpowiadający celowi upoważnienia. Z kolei estoński Kodeks postępowania przed sądami administracyjnymi z 1999 r. zobowiązuje sąd do tego, aby badając legalność aktu uznaniowego, ocenił, czy akt ten został wydany w granicach i zgodnie z celem uznania oraz zgodnie z zasadami proporcjonalności, równości i innymi powszechnie przyjętymi zasadami prawa[59]. Są to kryteria zbliżone do tych artykułowanych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego.

PODSUMOWANIE

Podsumowując, należy stwierdzić, że w treści analizowanej regulacji prawnej normującej udzielanie ulg podatkowych uznanie występuje w dyspozycji normy i ma zastosowanie na etapie ustalania konsekwencji prawnych stanu faktycznego, gdy organ dokonuje wyboru jednej z równoważnych prawnie konsekwencji ustalonego stanu faktycznego. Wynikające z przepisów ustawy upoważnienie do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach ulg podatkowych z zastosowaniem uznania pozostawia organom podatkowym przestrzeń, w granicach której realizują one politykę gospodarczą, społeczną czy też fiskalną, co należy do zakresu działania władzy wykonawczej. Ustawodawca, przyznając organom podatkowym kompetencję do podejmowania rozstrzygnięć w sprawach ulg z zastosowaniem uznania administracyjnego, nie sformułował *expressis verbis* dyrektyw wyboru konsekwencji prawnych. Nie stanowią takich dyrektyw klauzule interesu publicznego i ważnego interesu podatnika, zawarte w hipotezie normy, które są kryteriami oceny stanu faktycznego. Ustalenie, że stan faktyczny stanowi przypadek uzasadniony ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, obliguje organ podatkowy do rozważenia, czy udzielić ulgę czy też odmówić jej udzielenia. W przeciwnym przypadku decyzja, odmawiająca udzielenia ulgi podatkowej, ma charakter związany.

[58] Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018 r, II FSK 3609/15. Wyrok ten zapadł w sprawie zwolnienia z egzekucji składników majątkowych zobowiązanego, na podstawie art. 13 § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. 2020, poz. 1427 ze zm.), który skonstruowany jest podobnie do art. 67a Ordynacji podatkowej.

[59] S. Łajszczak, *Rozwój procedur administracyjnych na tle standardów funkcjonowania władzy publicznej*, [w:] *Kierunki rozwoju prawa administracyjnego. Prace członków i Przyjaciół na 5-lecie Koła Naukowego Prawa Administracyjnego na Uniwersytecie Warszawskim*, red. R. Stankiewicz, Warszawa 2011, s. 106 i n.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Brak wyrażenia w przepisie Ordynacji podatkowej kryteriów wyboru konsekwencji prawnych nie oznacza, że w granicach przestrzeni pozostawionej organom podatkowym przez zastosowanie uznania administracyjnego mogą one podejmować rozstrzygnięcia w sposób dowolny. Trafnie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazuje się, że podejmowane przez organy podatkowe z zastosowaniem uznania administracyjnego rozstrzygnięcia w sprawach ulg podatkowych – oprócz względów celowościowych, wynikających z prowadzonej polityki – muszą uwzględniać konieczność realizacji wartości i norm konstytucyjnych. *De lege lata* nie wydaje się natomiast uzasadnione wyprowadzanie dyrektyw wyboru konsekwencji prawnych z przepisów postępowania.

Kontrola decyzji organów podatkowych w sprawach ulg opartych na uznaniu administracyjnym przez sądy administracyjne ze względu na funkcje sądownictwa administracyjnego obejmuje jedynie badanie zgodności z prawem procesowym postępowania, które winno doprowadzić do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i do sformułowania jego prawidłowej oceny z punktu widzenia przesłanek interesu publicznego i ważnego interesu podatnika. *De lega lata* nie ma jednak podstaw do tego, aby sądy administracyjne – z zastrzeżeniem respektowania przez organy podatkowe podstawowych wartości systemu prawa, wyrażonych w Konstytucji RP – formułowały oceny co do okoliczności i przyczyn uzasadniających udzielenie albo odmowę udzielenia ulgi podatkowej bądź jej zakresu.

BIBLIOGRAFIA

LITERATURA

Bigo T., *Kontrola uznania administracyjnego*, „Sprawozdania Wrocławskiego Towarzystwa Naukowego” 1959, nr 14A.

Błaś A., *Studia z nauki prawa administracyjnego i nauki administracji*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo” 1988, vol. 213.

Bogucka I., *Państwo prawne a problem uznania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1991, z. 14.

Borkowski J., *Decyzja administracyjna*, Łódź–Zielona Góra 1998.

Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.

Gałęski R., *Zakres swobody organu administracji publicznej w podejmowaniu czynności faktycznych*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2002, nr 51.

Habuda A., *Granice uznania administracyjnego*, Opole 2004.

Hanusz A., *Podstawa faktyczna decyzji podatkowej a swobodna ocena dowodów*, [w:] *Pro publico bono. Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Toruń 2002.

Hauser R., Kabat A., *Właściwość sądów administracyjnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2004, nr 2.

Hilarowicz T., *Najwyższy Trybunał Administracyjny i jego kompetencja*, Warszawa 1925.

Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1999.

Jaroszyński M., Zimmermann M., Brzeziński W., *Polskie prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 1956.

Jaworski W.L., *Nauka prawa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1924.

Kasznica S., *Polskie prawo administracyjne. Pojęcia i instytucje zasadnicze*, Poznań 1947.

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

Lang W., Delorme A., *Z zagadnień tzw. swobodnego uznania (w związku z wprowadzeniem sądowej kontroli administracji)*, „Państwo i Prawo” 1957, z. 4–5.

Langrod J.S., *Zagadnienia wybrane z praktyki administracyjnej*, Kraków 1938.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Leszczyński L., *Open Axiology in Judicial Interpretation of Law and Possible Misuse of Discretion*, „Studia Iuridica Lublinensia" 2020, vol. 29(3), **DOI: https://doi.org/10.17951/sil.2020.29.3.39-54**.

Łajszczak S., *Rozwój procedur administracyjnych na tle standardów funkcjonowania władzy publicznej*, [w:] *Kierunki rozwoju prawa administracyjnego. Prace członków i Przyjaciół na 5-lecie Koła Naukowego Prawa Administracyjnego na Uniwersytecie Warszawskim*, red. R. Stankiewicz, Warszawa 2011.

Mincer M., *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983.

Nałęcz A., *Uznanie administracyjne a reglamentacja działalności gospodarczej*, Warszawa 2010.

Pesce G., *Discretionary Power of Public Administration and Control of Public Debt: The Citizen and the Judge between the Law and the Precedent*, „Studia Iuridica Lublinensia" 2020, vol. 29(3), **DOI: http://dx.doi.org/10.17951/sil.2020.29.3.117-134**.

Reiss W., *Prawo administracyjne w zarysie*, cz. 1: *Nauka administracji*, Toruń 1946.

Starościak J., *Swobodne uznanie władz administracyjnych*, Warszawa 1948.

Tarno J.P., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2006.

Woś T. (red.), Knysiak-Molczyk H., Romańska M., *Ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2012.

Wróbel A., [w:] M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego*, LEX/el 2019.

Zimmermann M., *Pojęcie administracji publicznej a swobodne uznanie*, Warszawa 2009.

AKTY PRAWNE

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).

Rozporządzenie z dnia 27 października 1932 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (Dz.U. 1932, nr 94, poz. 806).

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 2021, poz. 735).

Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. 2020, poz. 1427 ze zm.).

Ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 1980, nr 4, poz. 8).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2020, poz. 1235 ze zm.).

Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. 2021, poz. 137).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2019, poz. 2325 ze zm.).

Ustawa z dnia 2 kwietnia 2009 r. o obywatelstwie polskim (Dz.U. 2020, poz. 347).

Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r., o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2015, poz. 658).

ORZECZNICTWO

Wyrok NSA z dnia 11 czerwca 1981 r., SA 820/81, ONSA 1981, nr 1, poz. 5

Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2001 r., I SA/Gd 1507/00.

Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2006 r., II OSK 630/05.

Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2006 r., I FSK 570/03.

Wyrok NSA z dnia 16 marca 2006 r., II FSK 493/05.

Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2007 r., II FSK 1353/06.

Wyrok NSA z dnia 30 października 2009 r., I FSK 804/08.

Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2010 r., II FSK 689/09.

Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2011 r., II FSK 227/10.

Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r., II FSK 1351/11.

Wyrok NSA z dnia 15 marca 2013 r., II FSK 1535/11.

Wyrok NSA z dnia 17 maja 2017 r., II GSK 5349/16.

Wyrok NSA z dnia 6 października 2017 r., II FSK 2422/15.

Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018 r, II FSK 3609/15.

Wyrok NSA z dnia 29 maja 2018 r., II FSK 1431/16.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 31/10/2026 14:49:54

Uwaga! Artykuł został opublikowany w dwóch wersjach językowych – podstawą do cytowań jest wersja angielska

Wyrok NSA z dnia 30 maja 2018 r., II FSK 3783/17.
Wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2018 r., I FSK 1369/16.
Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2019 r., II FSK 2414/17.
Wyrok NSA z dnia 5 września 2019 r., I OSK 1419/18.
Wyrok TK z dnia 10 maja 1994 r., W 7/94, OTK 1994, nr 1, poz. 23.
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 lipca 2019 r., I SA/Rz 244/19.

UMCS