

Janusz Orłowski

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID 0000-0002-0345-9103

janusz.orlowski@uwm.edu.pl

Granice uznania administracyjnego w prawie podatkowym – współczesne stanowiska doktryny i orzecznictwa

Słowa kluczowe: uznanie administracyjne, granice uznania administracyjnego, stosowanie prawa podatkowego, podstawy granic uznania

Streszczenie. Upoważnienia do działania w ramach uznania administracyjnego są elementem niektórych instytucji prawnopodatkowych. Zakres takiej swobody organów administracji limituje konstrukcja granic uznania. Nie mają one legalnej definicji. Ich podstawy i charakter są przedmiotem ustaleń nauki i orzecznictwa sądów administracyjnych. Wskazano tu zwłaszcza na zasady konstytucyjne, zasady postępowania podatkowego, dyrektywy wyboru konsekwencji.

The boundaries of discretionary power in tax law – contemporary jurisprudence and court rulings

Keywords: discretionary power, boundaries of discretionary power, application of tax law, grounds for boundaries of discretion

Summary. Certain tax-law institutions comprise the authority to act within the scope of discretionary power. The extent of such discretion on the part of administrative authorities is limited by the notion of boundaries of discretion. Such boundaries lack a legal definition. Their grounds and nature are subject to discovery by the jurisprudence and administrative courts' case law. Attention is drawn in the present paper specifically to the constitutional principles, rules of tax procedure and directives for selection of legal consequences.

1. Uwagi wstępne. Przedmiot opracowania

Pojęcie uznania administracyjnego „jest wytworem doktryny prawniczej i nie ma legalnej definicji”¹. Oznacza możliwość wyboru przez organ administracji jednego

¹ M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy władzy dyskrejonalnej administracji publicznej*, [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, wyd. 2, *Instytucje prawa administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2015, s. 256-275. Por. też J.M. Biłas, *Sądowa kontrola decyzji uznaniowych wydawanych przez organy administracji*, „Rocznik Samorządowy” 2015, t. 4, s. 29-30, 33 i cyt. tam literatura. O uznaniu stanowi art. 233 § 3 Ordynacji podatkowej z 29.08.1997 r. (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.): „Samorządowe kolegium odwoławcze uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy pra-

z przewidzianych prawem wariantów rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej. Taką formułę działania można uzasadnić dążeniem do stabilności prawa, trudnej do zachowania w unormowaniach kazuistycznych i gdy nie jest możliwe precyzyjne uregulowanie sytuacji faktycznych w stosunkach społecznych².

Upoważnienia do uznania wzbudzają obawy przed arbitralnością administracji, nadużyciem władzy czy uchylaniem się organów od załatwiania indywidualnych spraw³. Sfera uznania nie może być całkowicie swobodna i nieprzewidywalna, choć wywodzono ją pierwotnie z samodzielnego wypełniania zadań przez administrację w szeroko pojętym interesie publicznym i w sytuacjach prawem nieuregulowanych.

Uznanie, w przeważającym we współczesnej nauce tzw. wąskim ujęciu, nie obejmuje wykładni pojęć nieostrych i nazw abstrakcyjnych celowo wprowadzonych w przepisach prawnych⁴. Sformułowania takie wraz z odesłaniami do wartości z klauzul generalnych⁵ pojawiają się jednak często wraz z upoważnieniami do uznania. Mogą wyznaczać dyrektywy wyboru konsekwencji, kształtując w ten sposób granice uznania⁶.

Koncepcję granic uznania sformułowano w XIX wieku⁷ i choć podlegała ona ewolucji, to także współcześnie pełni kluczową rolę w kontroli działań administracji publicznej związanych ze swobodą wyboru konsekwencji w sprawach indywidualnych. Zagadnienie to zasługuje na bliższą uwagę, głównie z racji nieostrych jego konturów, co dostrzec można w wypowiedziach współczesnej polskiej doktryny prawa podatkowego i administracyjnego oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Ograniczenie analizy do stanowisk sięgających początku XXI wieku

wa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylecia zaskarżonej decyzji”.

² Por. R. Dowgier, *Uznanie w prawie podatkowym*, „Przegląd Naukowy Disputatio”, t. XII, Gdańsk 2011, s. 76.

³ Por. M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy...*, s. 308.

⁴ Por. szerzej: K. Świątczak, *Czy zasadne byłoby zlikwidowanie uznania administracyjnego przy wydawaniu decyzji przez organy podatkowe?*, [w:] *Bezpieczeństwo prawne i bezpieczeństwo obrotu prawnego w Polsce*, red. nauk. J. Mojak, A. Żywicka, L. Bielecki, Lublin 2019, s. 220-222; M. Wojtuń, *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych*, „Glosa” 2016, nr 2, s. 95-96 i tam cyt. źródła; K. Jaśniewicz, *Dyskrecjonalność w postępowaniu podatkowym – istota oraz kontrola sądowa*, [w:] *Dyskrecjonalność w prawie administracyjnym*, red. K. Ziemiński, M. Jędrzejczak, Poznań 2015, s. 378-384; A. Kotowski, *Dyskrecjonalność władzy administracyjnej – próba nowego ujęcia*, „Krytyka Prawa” 2014, nr 3 (t. 6, nr 1), s. 51-77 i tam cyt. literatura.

⁵ A. Hanusz, P. Krukowska-Siembida, *Ważny interes podatnika i interes publiczny w klauzulach generalnych Ordynacji podatkowej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Lublin-Polonia” 2016, Sectio G, Vol. LXIII, 2, s. 186-187.

⁶ Por. A. Szot, *Śluszność a uznanie administracyjne*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2011, nr 15, s. 177.

⁷ Pojęcie „szranków” uznania wprowadził do literatury naukowej F. Tezner w pracy: *Zur Lehre von dem freien Ermessen der Verwaltungsbehörden als Grund der Unzuständigkeit der Verwaltungsgerichte*, Wien 1888, cyt. za: G. Stoll, *Ermessen im Steuerrecht*, Wien 2001, wyd. 2, s. 52-53.

jest uzasadnione bardzo szerokim omówieniem wcześniejszych poglądów polskiej i obcej nauki prawa administracyjnego dotyczących uznania i jego granic⁸.

Celem przedstawionego opracowania jest próba sprecyzowania współczesnego ujęcia granic uznania administracyjnego, zasadności wyróżniania jego granic wewnętrznych i zewnętrznych oraz ich podstaw wywodzonych z zasad konstytucyjnych oraz przepisów kształtujących przesłanki, tryb zastosowania oraz następstwa zastosowania instytucji prawnopodatkowych z elementem tego uznania.

2. Wewnętrzne i zewnętrzne granice uznania – współczesne ujęcie doktrynalne

Wyróżnienie wewnętrznych i zewnętrznych granic „swobodnej oceny” – jak dawniej określano uznanie – ma długą tradycję⁹. We współczesnym polskim piśmiennictwie naukowym praktyczne znaczenie przypisuje się granicom zewnętrznym uznania¹⁰, choć koncepcji granic wewnętrznych nie odrzucono¹¹. W orzecznictwie zaś takie zróżnicowanie nie występuje i powoływane są tu elementy kontroli działania administracji odpowiadające koncepcji granic zewnętrznych uznania.

Wewnętrzne granice uznania dostrzegano dawniej w moralności administracyjnej i etyce, obowiązku działania w interesie publicznym, zasadach słuszności¹². Współcześnie takie kryteria mogą mieć znaczenie, gdy ich podstawy wynikają z przepisów prawnych powszechnie obowiązujących¹³. Zdaniem Małgorzaty Jaśkowskiej źródłem wewnętrznych granic uznania są akty określające zasady polityki danego resortu, akty planowania i orzecznictwo¹⁴.

⁸ Por. M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy...*, s. 237-276; A. Nałęcz, *Uznanie administracyjne a reglamentacja działalności gospodarczej*, Warszawa 2010, s. 24-69; A. Habuda, *Granice uznania administracyjnego*, Opole 2004, *passim*; J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005, *passim*; A. Hanusz, *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, z. 8, s. 5 i n.

⁹ Por. Z. Kmiecik, J. Wegner-Kowalska, *O ułomności formuły sądowej kontroli uznania administracyjnego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 5, s. 21, oraz przedstawioną tam krytykę niektórych koncepcji granic uznania.

¹⁰ Por. A. Matan, *Granice uznania administracyjnego w sprawach z zakresu pomocy społecznej. Studium przypadku*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2020, vol. 9(1), s. 124-126.

¹¹ Por. J. Orłowski, *Granice uznania administracyjnego w sprawach podatkowych*, [w:] *Człowiek a tożsamość w procesie integracji Europy*, red. B. Sitek, G. Dammacco, J.J. Szczerbowski, A. Kowalska, 2004, s. 587-597. Zob. też A. Nałęcz, *Uznanie administracyjne a reglamentacja działalności gospodarczej*, Warszawa 2010, s. 69-72 i 79-80 oraz M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy...*, s. 290 i cyt. tam literatura.

¹² Por. szerzej J. Orłowski, *Granice uznania administracyjnego...*, s. 588-592.

¹³ Por. *ibidem*, s. 594-595.

¹⁴ M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy...*, s. 261-264. Por. też K. Tyc, *Granice uznania administracyjnego*, „Przegląd Naukowy Disputatio”, t. XII, Gdańsk 2011, s. 94.

Na uwagę zasługuje stanowisko Wojciecha Jakimowicza¹⁵, iż granice uznania współcześnie wskazują sferę rozszerzonej elastyczności działania organu administracji. Jego obowiązkiem jest realizacja zadań wskazanych przez ustawodawcę, a nie samodzielnie zakładanych. Granice uznania wynikają z norm determinujących proces stosowania prawa administracyjnego; ich podstawą nie jest ogólnie ujęta istota administracji publicznej. Zewnętrzne granice uznania są zatem obiektywnie wyznaczone przez ustawodawcę¹⁶.

W świetle powyższego stanowiska skorzystanie z kompetencji uznaniowej przez organ wymaga odkodowania normy kompetencyjnej i prawidłowego określenia normy zadaniowej. Na konstytucyjną normę zadaniową składają się zasady dobra wspólnego oraz demokratycznego państwa prawnego, z których wynika nakaz realizowania przez organy władzy interesu publicznego; poza tym wiele norm zadaniowych wprowadzają przepisy ustawowe¹⁷.

Zewnętrzne granice uznania wiążą się zatem z przestrzeganiem upoważnienia do działania, przypisanych temu celów i dyrektyw wyboru¹⁸ oraz wartości, które reprezentuje system prawny w ogólności i w danej dziedzinie prawa¹⁹.

Wskazać należy także na stanowisko Katarzyny Tyc, wedle której normy prawne stanowiące granice uznania administracyjnego mają przede wszystkim charakter materialnoprawny. Upoważnienie do decyzji uznaniowej i jednocześnie jej treść oraz granice wynikają właśnie z przepisów prawa materialnego. Jednakże z tak wyznaczonymi granicami powiązane są polityczne i społeczne aspekty państwa. Ograniczenia uznania mogą wynikać też z przyrzeczeń administracyjnych czy informacji urzędowych²⁰.

Stanowiska powyższe są próbą ustalenia prawnych podstaw granic uznania administracyjnego. Zauważyć wypada, że upoważnienia do uznania są formułowane w przepisach o charakterze materialnoprawnym, jak też w przepisach normujących elementy procedur administracyjnych. Uznanie organu administracji jest ograniczone w każdym przypadku upoważnienia do takiej formuły działania; nie jest to sfera prawem nieuregulowana. Granice zewnętrzne wyprowadza się wprost z treści przepisów prawnych. Nawet jeśli z danego przepisu nie dałoby się odczytać dyrek-

¹⁵ W. Jakimowicz, *Zewnętrzne granice uznania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 2010, nr 5, s. 42-54. Por. też A. Niezgoda, *Sądowa kontrola decyzji organów podatkowych w sprawach ulg opartych na uznaniu administracyjnym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3-4(96-97), s. 144.

¹⁶ W. Jakimowicz, *Zewnętrzne granice...*, s. 54.

¹⁷ *Ibidem*, s. 50.

¹⁸ Por. K. Radzikowski, *Zasady podejmowania i kontroli sądowej decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych w świetle uznania administracyjnego*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2006, nr 6/4, s. 178.

¹⁹ Por. P. Janiszewski, *Aksjologiczne uwarunkowania uznania administracyjnego*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2020, vol. 9(1), s. 110-111.

²⁰ K. Tyc, *op. cit.*, s. 98.

tyw wyboru konsekwencji, to działanie organu będzie determinowane zasadami konstytucyjnymi, unormowaniami procedur, wymogami celowości i racjonalności.

Na metodę czy model załatwiania spraw indywidualnych przez organy podatkowe wpływają – w różnym stopniu – wytyczne organów wyższego stopnia, realizowana polityka administracyjna i podatkowa, stanowiska orzecznictwa. W koncepcji granic wewnętrznych uznania dopatrywano się dawniej własnych motywów, jakimi urzędnik kierować się miał w ramach swobody kształtowania praw czy obowiązków jednostki. Również współcześnie nie sposób zakładać, że na luz decyzyjny nie mają wpływu pewne okoliczności (np. przekonania, przyjęte postawy, wyznaczane organowi cele działania) wprost w przepisach prawnych niewyrażone. Wskazanie podstaw tak rozumianych granic uznania jest trudniejsze, aniżeli granic zewnętrznych i w aktualnym stanie prawnym – przy braku przepisów wyznaczających ogólne zasady orzekania w sprawach uznania – tak pojęte kryterium granic wewnętrznych może wydawać się mało użyteczne w praktyce czy przekonujące. W doktrynie podkreślono jednak, iż granice uznania administracyjnego są ściśle powiązane z prowadzoną przez państwo polityką administracyjną oraz zwiększoną odpowiedzialnością urzędniczą²¹ i tego praktycznego aspektu nie sposób pomijać.

Stwierdzić wypada, że utrwalony w nauce podział na zewnętrzne i wewnętrzne granice uznania nie tylko wnosi walor poznawczy w kwestii oceny zgodności z prawem takiej swobody działania administracji, ale także pozwala wyróżniać czynniki, jakie mają wpływ na działania organu i ustalenie zakresu jego swobody przy załatwieniu sprawy indywidualnej. W dawnym ujęciu – opisanym już szerzej w literaturze naukowej – pojęcie granic wewnętrznych wiązano z kwalifikacją luzu, którego zasięg organ administracji wyznaczał samodzielnie. Skoro współczesna koncepcja uznania takie założenie konsekwentnie odrzuca, może wydawać się, że i konstrukcja wewnętrznych granic uznania traci rację bytu. Jednak, jak wskazano wyżej, pozostają pewne czynniki wpływające na ukształtowanie sposobu załatwiania spraw indywidualnych w ramach uznania. Ich ujęcie, jako wewnętrznych granic uznania, choć dość marginalne w świetle współczesnego polskiego piśmiennictwa, dowodzi kontynuacji w tej kwestii wcześniejszych poglądów polskiej nauki. W związku z tym, nie wykraczając znacząco poza założone ramy opracowania, można zasygnalizować odmienne ujęcie wewnętrznych granic uznania w niemieckiej nauce prawa podatkowego. Wynikają one z treści normy upoważniającej do takiej formuły działania, konstytucyjnych praw podstawowych czy zasad: państwa prawa, proporcjonalności i równości wobec prawa. Przez granice zewnętrzne rozumie się

²¹ A. Błaś, J. Jendrośka, *Granice dyskrecjonalnych uprawnień administracji publicznej*, [w:] *Administracja publiczna u progu XXI wieku. Prace dedykowane Prof. zw. dr. hab. Janowi Szreniawskiemu z okazji jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, red. zbior., Przemysł 2000, s. 84 i cyt. tam stanowisko J. Szreniawskiego.

natomiast określone w przepisach maksymalne ramy działania, rozumiane jako kres możliwości ukształtowania sytuacji jednostki wskutek zastosowania danej instytucji prawnej²².

3. Czynniki wpływające na ustalenie granic uznania w prawie podatkowym

Skoro uznanie jest pojęciem języka prawniczego, to nie można go ująć w definicji operacyjnej²³. Postuluje się – na potrzeby praktyki – formułowanie założeń działania „na zasadach uznania”, wywodzonych z obowiązujących przepisów prawnych, ogólnych zasad systemu prawa i wartości w nich wyrażonych²⁴. Przekroczenie tak ustalonych granic uznania administracyjnego można oceniać jako błędy uznania²⁵. W orzecznictwie i doktrynie przedstawiany jest w związku z tym pogląd o potrzebie rozszerzonej sądowej kontroli aktów uznaniowych związanej ze zwiększonym tu ryzykiem naruszenia czy nadużycia prawa²⁶.

Wyznaczenie granic uznania administracyjnego w prawie podatkowym jest uzależnione od pewnych czynników. Wyróżnić tu można:

a) związanie upoważnień do uznania z konstrukcją poszczególnych instytucji prawnopodatkowych przy braku ogólnych przepisów określających cele takiej swobody działania organów podatkowych. Dlatego granice uznania wywodzić należy nie tylko z zasad konstytucyjnych²⁷, zasad ogólnych postępowania podatkowego, ale też z treści normy upoważniającej do ukształtowania sytuacji adresata aktu administracyjnego. Istota uznania administracyjnego jako luzu

²² R. Dauven, *Ermessenentscheidungen und ihre (gerichtliche) Überprüfung im Steuerrecht*, „Steuer und Studium 2009”, nr 6, s. 257.

²³ Por. A. Halasz, *Stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym – w poszukiwaniu woli ustawodawcy*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, No 3978, „Przegląd Prawa i Administracji” CXX/1, Wrocław 2020, s. 599-608.

²⁴ Zauważyć wypada propozycję wyróżnienia materialnych i formalnych granic – por. Z. Kmieciak, J. Wegner-Kowalska, *op. cit.*, s. 25-30. W kwestii form ograniczania uznania i związanej z tym problematyką por. K. Ziemiński, M. Jędrzejczak, *Pojęcie dyskrecjonalności a pojęcie luzów decyzyjnych*, [w:] *Dyskrecjonalność w prawie administracyjnym*, red. K. Ziemiński, red. nauk. M. Jędrzejczak, Poznań 2015, s. 23-26.

²⁵ Por. J. Orłowski *Zgodność z prawem decyzji i postanowień uznaniowych w sprawach podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2-3, s. 41-60; Z. Kmieciak, J. Wegner-Kowalska, *op. cit.*, s. 20-23 i cyt. tam literatura; M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy...*, s. 298-299.

²⁶ Por. J.M. Biłas, *op. cit.*, s. 42-43; M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5-6, s. 174-181.

²⁷ Por. szerzej A. Habuda, *Granice uznania administracyjnego wynikające z zasad Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Przemiany doktrynalne i systemowe prawa publicznego. Studia dedykowane prof. Wincentemu Bednarkowi*, red. S. Pikulski, W. Pływaczewski, J. Dobkowski, Olsztyn 2002, s. 126-139.

- wyboru konsekwencji prawnych nie zmienia się w unormowaniach je przewidujących, a jedynie różne są następstwa ich zastosowania;
- b) elementy procedur podatkowych o szczególnym znaczeniu dla załatwiania spraw pozostawionych uznaniu (zwłaszcza dotyczące gromadzenia dowodów i ich oceny, udziału strony w postępowaniu, uzasadnienia aktu administracyjnego wydanego w ramach uznania);
 - c) znaczenie wartości pozaprawnych, do których odsyłają klauzule generalne²⁸ występujące przy upoważnieniach do uznania;
 - d) stanowiska sądów administracyjnych, w szczególności gdy kształtują się linie orzecznicze w kwestiach kryteriów oceny zgodności z prawem działań administracji w sferze uznania.

Granice uznania administracyjnego to brzegowe (krańcowe) kryteria oceny zgodności z przepisami prawnymi działania organu administracji, wynikające z przepisów prawnych, ale mogące mieć szczególnie ukształtowaną treść i zakres, gdy na zakres uznania wpływa ustalenie i ocena w danej sprawie treści pojęć nieostrych i klauzul generalnych²⁹.

Można podjąć próbę klasyfikacji wyznaczników swobody działania administracji (np. kryteria z Konstytucji, zasady ogólne i cele unormowań prawa podatkowego, zasady ogólne postępowania podatkowego, treść przesłanek stosowania instytucji prawnej upoważniającej do uznania oraz dyrektywy wyboru konsekwencji) i takie ujęcie jest zauważalne w aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych.

Paweł Artymionek stwierdził, że kontrola podstaw uznania polega na sprawdzeniu, czy w przepisach istniało upoważnienie organu administracji do wydania decyzji; z kolei kontrola granic uznania obejmuje zbadanie, czy przy wydawaniu decyzji uznaniowej organ przestrzegał wszystkich przepisów prawa materialnego i procesowego, w tym jak dokonał ich interpretacji³⁰.

Z kolei zdaniem Marii Jędrzejczak jako granice stosowania uznania administracyjnego należy traktować dyrektywy wyboru konsekwencji prawnych. Ich naruszenie wiązać się będzie z przekroczeniem zakresu uznaniowej swobody przyznanej organowi. Jeżeli – jak jej zdaniem w świetle doktryny i orzecznictwa – przepis prawa materialnego nie zawiera dyrektyw wyboru konsekwencji prawnych, to wybór

²⁸ Por. M. Münnich, *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017, s. 155-163. Por. także P. Borszowski, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017, *passim*.

²⁹ W szczególności „ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny” wymagają zobiektywizowanej oceny; por. szerzej A. Choduń, A. Gomułowicz, A. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013, s. 80-100.

³⁰ P. Artymionek, *Kryteria sprawowanej przez sądy administracyjne kontroli decyzji uznaniowych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2013, No 3508, Prawo CCCXV/1, s. 15 i cyt. tam praca J. Jagielskiego.

rozstrzygnięcia może być ograniczony przez zasady ogólne prawa administracyjnego bądź dyrektywy ogólne stosowania prawa³¹.

Z przytoczonych powyżej stanowisk współczesnego piśmiennictwa wywieść należy, iż granice uznania wiązać należy zarówno z przepisami prawa materialnego (w szczególności dyrektywy wyboru konsekwencji), jak i prawa procesowego (np. zasady ogólne postępowania). Konstrukcja prawna granic uznania pozwala odróżnić istotę takiej swobody działania od formuły załatwiania spraw w przypadkach tzw. decyzji związanej, czyli gdy przepisy prawne nie wprowadzają możliwości wyboru przez organ administracji wariantu rozstrzygnięcia. Uznanie jako swoboda wyboru nie jest samoistną wartością w działalności administracji, lecz wiąże się z obowiązkiem działania w razie wystąpienia przewidzianych prawem przesłanek. Przy tym, o ile w toku instancji dopuszczalna jest kontrola merytoryczna uznaniowego rozstrzygnięcia³², o tyle nie sprawują jej sądy administracyjne. Kwestia ta jest przedmiotem ożywionej dyskusji w piśmiennictwie³³.

4. Stanowiska w orzecznictwie sądów administracyjnych w kwestii granic uznania administracyjnego w sprawach podatkowych

Orzecznictwo w sprawach stosowania przepisów prawa podatkowego upoważniających do uznania jest bardzo obszerne. To pozwala na wyróżnianie pewnych wiodących elementów określenia granic uznania. Zwykle jednym z podstawowych zarzutów wobec skarżonych aktów administracyjnych jest „przekroczenie granic uznania”, którym obejmuje się naruszenia przepisów o postępowaniu oraz przepisów wprowadzających daną instytucję prawa materialnego. W przedstawionym poniżej przeglądzie tez orzecznictwa uwaga zostanie skupiona na podstawach i kryteriach wytyczania granic uznania w stosowaniu instytucji prawa podatkowego.

W pierwszym nurcie zakresienia (wytyczenia) granic swobody uznaniowego działania przy załatwianiu spraw podatkowych wyróżnia się wartości konstytucyjne oraz racjonalność, celowość i słuszność rozstrzygnięcia. Interesujące jest założenie współwystępowania takich wymogów. Organ podatkowy przy podejmowaniu decyzji w następstwie wystąpienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego porusza się w obrębie pewnych granic uznania administra-

³¹ M. Jędrzejczak, *Koncepcje ograniczające swobodę organu w ramach uznania administracyjnego*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2012, nr 3, s. 9-10.

³² Por. szerzej K. Czichy, *Odwołanie od decyzji organów podatkowych wydanych na podstawie uznania administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny” 2007, nr 7-8, s. 111-118.

³³ Por. M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy...*, s. 285-309; K. Radzikowski, *Zasady podejmowania i kontroli sądowej...*, s. 168-178; W. Piątek, *Zakres kognicji polskiego sądu administracyjnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2009, nr 4, s. 67-76; J.M. Biłas, *op. cit.*, *passim*.

cyjnego. Przekroczenie tych granic nastąpi, gdy wybór jednego z alternatywnych rozstrzygnięć zostanie dokonany: a) z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości, b) wskutek uwzględnienia nieistotnych (bagatelnych) lub nieracjonalnych kryteriów, c) w oparciu o fałszywe przesłanki³⁴. Na założeniach takich opiera się próba zaznaczenia specyficznych obostrzeń działania w ramach uznania, choć na pierwszy ogład można z nich wywieść ogólne podstawy kontroli sądowej aktów administracyjnych. Argumenty nieistotne lub nieracjonalne mogą dotyczyć różnych wadliwych motywów decyzji, skrywających zwłaszcza zamiar uchylecia się od załatwienia sprawy. Wydaje się jednak, że we wskazanym wyżej stanowisku właściwie kładzie akcent na potrzebę eliminacji uproszczeń czy pozorowania załatwienia sprawy (wydania rozstrzygnięcia z powołaniem się na niemające znaczenia okoliczności). Rzecz w tym, by właśnie w ramach luzu decyzyjnego organ nie kierował się nieistotnymi czy nieracjonalnymi kryteriami, skoro samodzielnie je ustala w danej sprawie.

W orzecznictwie zaznaczono³⁵, że spod sądowej kontroli administracji publicznej nie są wykluczone przypadki korzystania przez organy z przyznanej im kompetencji w sposób woluntarystyczny, nieracjonalny czy sprzeczny z podstawowymi zasadami konstytucyjnymi. Takie kryteria oceny działania organu, wykluczając dowolność, ograniczają pozostawioną organom sferę uznania. Działanie dowolne, arbitralne ma miejsce w razie sprzeczności z zasadami logiki, doświadczenia życiowego i nieuwzględnienia znaczenia dowodów w sprawie³⁶.

Skoro organy mają obowiązek działać na podstawie prawa i w jego granicach, to brak wyraźnych reguł determinujących uznaniowe rozstrzygnięcie w sprawie nie oznacza, że decyzja może abstrahować od jakichkolwiek kryteriów prawnych. Wiąże się z tym choćby wywiedziony z Konstytucji i Ordynacji podatkowej obowiązek działania na podstawie i w granicach prawa. Działania organu winny być zgodne z normami mającymi charakter zasad prawa, które wynikają z porządku konstytucyjnego i prawa międzynarodowego. Ważne jest też wykluczenie ujęcia legalizmu jako formalistycznie pojętej zgodności z prawem, bo wymaga ona wyważenia znaczenia wartości i zasad prawnych³⁷.

Dla oceny zachowania granic uznania w sprawach podatkowych istotne znaczenie ma jasne oraz wyczerpujące przedstawienie uzasadnienia rozstrzygnięcia

³⁴ Wyrok NSA z 02.03.2016 r., II FSK 2474/15, CBOSA; S. Bogucki, *Granice uznania administracyjnego. II Wiosenny Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, Toruń 2017, s. 6-8. Por. też A. Gomułowicz, *Głosa do wyroku NSA z 03.08.2016 r., II FSK 1968/14*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2017, nr 6, A 56, s. 26-40 oraz wyrok NSA z 3.08.2016 r., II FSK 3507/14, CBOSA.

³⁵ Wyroki NSA z 14.01.2020 r., II FSK 819/19, Lex nr 2825520 i z 4.01.2017 r., II FSK 3615/14, CBOSA.

³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z 18.02.2015, V SA/Wa 2356/14, CBOSA.

³⁷ Wyroki NSA z 14.06.2017 r., II FSK 620/17, CBOSA oraz z 3.11.2006 r., II FSK 1397/05, CBOSA.

organu. Prawidłowe uzasadnienie decyzji uznaniowej ma kluczowe znaczenie dla waloru jej legalności³⁸. Wynikać z niego ma proces argumentacyjny, aby rozstrzygnięcie nie mogło być postrzegane jako arbitralne. Jednostka nie może znaleźć się w sytuacji, w której ważenie wartości konstytucyjnych mogłoby zostać wyrażone w decyzji w sposób dorozumiany. Teza ta wydaje się dość oczywista i ma umocowanie choćby w ogólnej zasadzie przekonywania; nie można wszak oczekiwać od strony decyzji, by odgadywała motywy działania organu podatkowego. Uzasadnienie decyzji ma przedstawiać wyjaśnienie i ocenę przesłanek warunkujących jej wydanie oraz uwidocznic analizę sytuacji wnioskodawcy w tym zakresie. Należy tu przedstawić wszystkie kryteria załatwienia sprawy, a w szczególności mające oparcie w wartościach konstytucyjnych³⁹.

Jednym z kluczowych kryteriów zakreślenia granic uznania administracyjnego jest w ujęciu orzecznictwa sprawiedliwość społeczna. W szczególności w sprawach ulg w spłacie podatków w orzecznictwie podkreśla się, iż uzasadnieniem ich udzielenia we współczesnych konstrukcjach ustaw są społecznie uzasadnione przypadki⁴⁰. Ingerencja sądu administracyjnego w prawidłowość zastosowania uznania administracyjnego w sprawach takich ulg może być usprawiedliwiona w szczególnych sytuacjach, kiedy rozstrzygnięcie – choć podjęte w granicach uznania – budzi zastrzeżenia poprzez jego obiektywną niesprawiedliwość. Ocenę taką wywieść można z zasad konstytucyjnych – m.in. proporcjonalności i równości wobec prawa⁴¹ czy poszanowania minimum egzystencji. Podmioty znajdujące się w tej samej sytuacji faktycznej i prawnej mają podstawy do oczekiwania tożsamyh rozstrzygnięć, także wydawanych w ramach uznania administracyjnego. Założenie odmienne podważałoby konstytucyjną zasadę równości oraz wynikającą z niej dyrektywę wyboru, ograniczającą uznanie administracyjne⁴².

Naruszenia sprawiedliwości podatkowej nie można natomiast dostrzegać w samym unormowaniu ulg w spłacie podatków. Ustawodawca wprowadził je, godząc się na takie szczególne odstępstwo od zasady ponoszenia podatków. Uzależnił to jednocześnie od wystąpienia określonych przesłanek. Stąd przekroczeniem granic uznania będzie argumentacja zaprzeczająca istocie ulg w spłacie podatków, gdy stanowi podstawę odmowy ich zastosowania⁴³.

Znaczenie zasad ogólnych postępowania podatkowego i zakresu sądowej kontroli uznania dla wyznaczenia granic uznania znalazło wyraz w stanowisku, iż roz-

³⁸ Wyrok NSA z 4.02.2016 r., II FSK 2922/15, CBOSA.

³⁹ Wyrok NSA z 30.10.2009 r., I FSK 805/08, CBOSA.

⁴⁰ Wyrok NSA z 10.10.2001 r., III SA 1168/00, niepublikowany.

⁴¹ Por. wyrok NSA z 5.09.2018 r., II FSK 3325/15, CBOSA oraz wyroki NSA z 14.01.2020 r., II FSK 819/19, Lex nr 2825520 i z 14.10.2016 r., II FSK 2427/14, CBOSA.

⁴² Wyrok WSA w Warszawie z 6.11.2019 r., III SA/Wa 733/19, Lex nr 3111325.

⁴³ Wyrok NSA z 4.01.2017 r., II FSK 3615/14, CBOSA.

strzygnięcie organu podatkowego ma nastąpić w wyniku wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy oraz wszechstronnego zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia materiału dowodowego, a uzasadnienie decyzji ma spełniać przewidziane prawem wymogi.

W kwestii zakresu sądowej kontroli działania organów w ramach uznania administracyjnego występuje pogląd, iż jest ona ograniczona⁴⁴. Jako „związany” etap stosowania prawa oceniono w orzecznictwie dokonywanie w sprawie ustaleń faktycznych przez organ podatkowy⁴⁵. Podlega on pełnej ocenie tak jak w każdej sprawie indywidualnej. Z kontrolą uznania – jako swobody działania – łączą się bliżej kwestie ustalania treści ogólnych pojęć prawnych i zwrotów nieostrych czy innych elementów techniki prawodawczej, a ponadto celowości zastosowania przepisów je wprowadzających. Kontroli sądowej podlega poprawność ich rozumienia i zastosowania w danej sprawie indywidualnej⁴⁶. Na tym etapie stosowania prawa organowi nie przysługują luzy wyboru konsekwencji (co do treści rozstrzygnięcia w sprawie), lecz nieprawidłowości tu popełnione prowadzić mogą do przekroczenia granic uznania.

Na krytyczną uwagę zasługuje przypadek akceptacji przez sąd administracyjny działań organu z góry zakładającego wariant przyszłego rozstrzygnięcia. Za niestanowiącą przekroczenia granic uznania uznano sytuację, gdy wobec braku zamiaru umorzenia zaległości podatkowych nie było niezbędne wystąpienie organu podatkowego o zajęcie stanowiska w tej sprawie przez organ gminy. Ponowne występowanie o zgodę zarządu jednostki samorządu terytorialnego, motywowane zmianą okoliczności sprawy oraz ze względu na ekonomikę postępowania i jego przedłużanie, sąd ocenił jako nieuzasadnione⁴⁷. Nie sposób podzielać takie stanowisko, bo właśnie oznacza ono akceptację apriorycznego założenia organu podatkowego co do sposobu załatwienia sprawy i dążenia do jego realizacji. Zaznaczyć przy tym wypada, że gdy organ gminy nie wyrazi zgody na zastosowanie ulgi w spłacie podatku, organ podatkowy nie może już działać w ramach uznania⁴⁸.

Podstawy granic uznania administracyjnego wywieść można ze sformułowania przesłanek stosowania danych instytucji prawnych. We współczesnym prawie podatkowym są one skonstruowane najczęściej z użyciem pojęć niedookreślonych i klauzul generalnych, których wykładnia – co nie budzi wątpliwości we współczesnym piśmiennictwie naukowym – nie należy jednak do istoty uznania⁴⁹.

⁴⁴ Por. np. wyrok NSA z 10.03.2009 r., I FSK 31/08, CBOSA.

⁴⁵ Wyrok NSA z 23.06.2022 r., III FSK 5067/21, CBOSA.

⁴⁶ Wyrok NSA z 3.08.2016 r., II FSK 3507, CBOSA.

⁴⁷ Wyrok NSA z 10.01.2012 r., II FSK 671/11, CBOSA.

⁴⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z 14.07.2022 r., I SA/G1 1644/21, CBOSA.

⁴⁹ Por. wyrok NSA z 03.12.2019 r., II FSK 1341/19, CBOSA, i tam cyt. orzecznictwo. W kwestii przesłanek stosowania instytucji uznaniowych w ujęciu orzecznictwa – por. szerzej J. Storzyski, *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w orzecznictwie sądów administracyjnych – wybrane zagadnienia*, „Roczniki Administracji i Prawa” 2016, nr 16/2, s. 269–297.

Przekroczeniem granic uznania będzie niedokonanie prawidłowych ustaleń w tym przedmiocie, zarówno na płaszczyźnie wykładni przepisów, jak też subsumcji ustalonego stanu sprawy⁵⁰. Praktycznym przykładem takiej sytuacji jest ściśle związanie ważnego interesu podatnika z sytuacjami nadzwyczajnymi czy losowymi, które uniemożliwiają uregulowanie zobowiązań podatkowych. Wskazuje się w orzecznictwie i doktrynie, że pomieścić tu należy również normalną (niezwiązaną z nadzwyczajnymi zdarzeniami) sytuację podatnika⁵¹. Ma on bowiem podstawy do oczekiwania oceny jego szczególnej sytuacji faktycznej w świetle „ważnego interesu”. Ocena wypełnienia tej przesłanki należy do organu, a prawidłowość ustaleń w tej kwestii stanowić będzie podstawę zastosowania lub odmowy zastosowania danej instytucji prawnej – po dodatkowym rozważeniu jej znaczenia w ramach oceny treści klauzuli generalnej interesu publicznego. Kontroli sądu podlega zbadanie przez organ sprawy w zakresie odesłań pozaprawnych oraz rozpatrzenia całego materiału dowodowego. Granicą uznania będą ustalenia w kwestii spełnienia przesłanek zastosowania instytucji uznaniowej⁵². Sformułowania „ważnego interesu podatnika” lub „interesu publicznego” (choć przepisy Ordynacji podatkowej operują też innymi sformułowaniami o charakterze nieostrym w związku z upoważnieniem do uznania⁵³) stwarzają konieczność szerokiej oceny różnych wartości przez organ. Oceny te mogą mieścić się poza systemem prawa podatkowego, a nawet mieć charakter pozaprawny – obejmując np. zasady etyki, współżycia społecznego czy rachunku ekonomicznego⁵⁴. Ograniczają jednak zakres uznania organów, wskazując sytuację faktyczną, w której można zastosować instytucję uznaniową (np. umorzenie zaległości podatkowych)⁵⁵. Nawet „wprowadzenie podatnika w błąd niejasnością obowiązującego i zmieniającego się prawa podatkowego” może być przesłanką wymagającą ustaleń dowodowych i oceny w kwestii zastosowania ulgi w spłacie podatku⁵⁶.

5. Wnioski końcowe

W przepisach polskiego prawa podatkowego nie przewidziano ogólnych dla unormowań tej gałęzi prawa zasad limitowania zakresu uznania. Instytucje prawne skonstruowane z elementem uznania ze swej istoty mają pozwalać organom podatkowym na kształtowanie określonych praw i obowiązki jednostek. Uznanie

⁵⁰ Por. wyrok NSA z 11.07.2018 r., II FSK 1917/16, CBOSA.

⁵¹ Wyrok NSA z 11.07.2018 r., II FSK 1917/16, CBOSA.

⁵² Wyroki NSA z 16.07.2013 r., II FSK 2148/11 CBOSA oraz z 16.07.2013 r., II FSK 2148/11, CBOSA.

⁵³ Por. M. Münnich, *Aksjologia zewnętrzna klauzul generalnych obowiązujących w polskim prawie podatkowym*, „Studia Prawnicze KUL” 2021, nr 2(86), s. 155-163.

⁵⁴ Wyrok NSA z 31.10.2012 r., II FSK 510/11, CBOSA.

⁵⁵ Por. wyrok NSA z 26.07.2011 r., II FSK 426/10, CBOSA.

⁵⁶ Por. wyrok NSA z 21.08.2015 r., II FSK 1703/13, CBOSA.

wprowadzono m.in. w instytucjach normujących ulgi w spłacie podatków, kształtowanie niektórych innych form wygasania zobowiązań podatkowych, kierowanie przebiegiem postępowania podatkowego, stosowanie określonych sankcji podatkowych, zabezpieczanie wykonania zobowiązań podatkowych. Uznanie nie jest nieograniczoną swobodą działania organów, ale właśnie – jak potwierdza szerzej przytoczone w niniejszym opracowaniu orzecznictwo – wiąże się z podwyższonymi wymogami co do zgodności z prawem działań dotyczących załatwiania spraw oraz treści rozstrzygnięcia. Luz wyboru konsekwencji prawnych pozostaje swoistym wyzwaniem dla organów podatkowych, skoro to one same na etapie stosowania prawa muszą ich przestrzegać.

W przytoczonym w niniejszej pracy piśmiennictwie występują próby określenia ram granic uznania. Zwrot „działanie w granicach prawa” ma uniwersalne zastosowanie dla funkcjonowania całego systemu prawa, obejmując także granice uznania. W przedstawionych w niniejszym opracowaniu rozważaniach wskazano, że swoboda wyboru rozstrzygnięcia w sytuacji braku ogólnych reguł jego dokonania prowadzi do wyprowadzenia ich z szeregu unormowań, poczynając od zasad konstytucyjnych. Jak obrazuje to przytoczone piśmiennictwo oraz orzecznictwo, jest to zadaniem złożonym.

Operowanie pojęciem granic uznania w piśmiennictwie naukowym ostatnich lat stanowi kontynuację koncepcji wypracowanych we wcześniejszym, obszernym dorobku polskiej nauki prawa administracyjnego. Koncepcji zewnętrznych granic uznania przypisuje się wyraźne kontury prawne i to w takim ujęciu dokonywana jest kontrola uznaniowych rozstrzygnięć w sprawach podatkowych. Kwestii wewnętrznych granic uznania poświęca się mniej uwagi, zachowując ugruntowane poglądy doktryny. Z praktycznego punktu widzenia odróżnienie rodzajów granic uznania może pozwolić na zogniskowanie uwagi na wyraźnie wskazywanych, prawnych kryteriach kontroli działania administracji.

Podstawy i cele swobody uznaniowego działania administracji wyprowadza się z unormowań instytucji prawnych ją wprowadzających oraz zasad systemu prawnego. Stąd obraz takiej formuły załatwiania spraw okazuje się nie tyle nieprzejrzysty, co bardzo wysublimowany. Przekłada się to w praktyce stosowania prawa na trudności w przeprowadzeniu dowodów mających wykazać okoliczności określone za pomocą nieostrych pojęć, przekonującej argumentacji żądań strony, jak i stanowiska organu podatkowego czy też konieczność wieloaspektowej oceny stanu faktycznego w sprawie indywidualnej. Na wybór wariantu rozstrzygnięcia ma przy tym wpływ dokonywana przez organ wykładnia – występujących zwykle w przepisach upoważniających do uznania – pojęć niedookreślonych bądź klauzul generalnych.

Na pojmovanie kryteriów kształtujących ramy uznania administracyjnego istotny wpływ wywiera orzecznictwo sądów administracyjnych. Tu są objaśnia-

ne podstawy oceny zgodności z prawem swobody działania administracji, często niedostrzegane przez same organy stosujące prawo. Jako granice uznania – na co zwrócono uwagę w niniejszym opracowaniu – szczególną rolę pełnią zasady i wartości konstytucyjne, zasady postępowania podatkowego, wykładnia pojęć nieostrych zawartych w przepisach upoważniających do uznania oraz treści odesłań z klauzul generalnych. Sądy administracyjne wytykają, jako naruszenie granic uznania, nieracjonalność i obiektywną niesprawiedliwość rozstrzygnięć.

Pojęcie granic uznania, choć jest konstrukcją doktrynalną, nie może mieć znaczenia intuicyjnego. Nie może oznaczać bliżej niesprecyzowanych wymagań wobec działania administracji, ustalanych *de casu ad casum*, bo to podważałoby zasady sprawiedliwości czy zaufania do organów podatkowych. Sama koncepcja takich granic ma podstawę w tym, że swoboda działania administracji ma podstawy prawne, nie oznacza dowolności i winna służyć realizacji określonych prawem celów.

Literatura

- Artymionek P., *Kryteria sprawowanej przez sądy administracyjne kontroli decyzji uznaniowych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2013, No 3508, Prawo CCCXV/1.
- Biłas J.M., *Sądowa kontrola decyzji uznaniowych wydawanych przez organy administracji*, „Rocznik Samorządowy” 2015, t. 4.
- Błaś A., Jendrośka J., *Granice dyskrecjonalnych uprawnień administracji publicznej*, [w:] *Administracja publiczna u progu XXI wieku. Prace dedykowane Prof. zw. dr. hab. Janowi Szreniawskiemu z okazji jubileuszu 45-lecia pracy naukowej*, red. zbior., Przemysł 2000.
- Bogucki S., *Granice uznania administracyjnego. II Wiosenny Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, Toruń 2017.
- Borszowski P., *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.
- Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A., *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze*, Warszawa 2013.
- Czichy K., *Odwołanie od decyzji organów podatkowych wydanych na podstawie uznania administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny” 2007, nr 7-8, s. 111-118.
- Dauven R., *Ermessenentscheidungen und ihre (gerichtliche) Überprüfung im Steuerrecht*, „Steuer und Studium” 2009, nr 6.
- Dowgier R., *Uznanie w prawie podatkowym*, „Przegląd Naukowy Disputatio”, t. XII, Gdańsk 2011.
- Gomułowicz A., *Glosa do wyroku NSA z 03.08.2016 r., II FSK 1968/14*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2017, nr 6, A 56.
- Habuda A., *Granice uznania administracyjnego wynikające z zasad Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Przemiany doktrynalne i systemowe prawa publicznego. Studia dedykowane prof. Wincentemu Bednarkowi*, red. S. Pikulski, W. Pływaczewski, J. Dobkowski, Olsztyn 2002.
- Habuda A., *Granice uznania administracyjnego*, Opole 2004.
- Halasz A., *Stosowanie definicji pojęć prawnych w prawie podatkowym – w poszukiwaniu woli ustawodawcy*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, No 3978, „Przegląd Prawa i Administracji” CXX/1, Wrocław 2020.
- Hanusz A., *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, „Państwo i Prawo” 2016, z. 8.
- Hanusz A., Krukowska-Siembida P., *Ważny interes podatnika i interes publiczny w klauzulach generalnych Ordynacji podatkowej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Lublin-Polonia” 2016, Sectio G, Vol. LXIII, 2.
- Jakimowicz W., *Zewnętrzne granice uznania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 2010, nr 5.

- Janiszewski P., *Aksjologiczne uwarunkowania uznania administracyjnego*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2020, vol. 9(1).
- Jaśkowska M., *Uznanie administracyjne w orzecznictwie sądów administracyjnych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5-6.
- Jaśkowska M., *Uznanie administracyjne a inne formy władzy dyskrecyjnej administracji publicznej*, [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 1, wyd. 2, Instytucje prawa administracyjnego, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2015.
- Jaśniewicz K., *Dyskrejonalność w postępowaniu podatkowym – istota oraz kontrola sądowa*, [w:] *Dyskrejonalność w prawie administracyjnym*, red. K. Ziemiński, M. Jędrzejczak, Poznań 2015.
- Jędrzejczak M., *Koncepcje ograniczające swobodę organu w ramach uznania administracyjnego*, „Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny” 2012, nr 3.
- Kmieciak Z., Wegner-Kowalska J., *O ułomności formuły sądowej kontroli uznania administracyjnego*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2016, nr 5.
- Kotowski A., *Dyskrejonalność władzy administracyjnej – próba nowego ujęcia*, „Krytyka Prawa” 2014, nr 3 (t. 6, nr 1).
- Matan A., *Granice uznania administracyjnego w sprawach z zakresu pomocy społecznej. Studium przypadku*, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis” 2020, vol. 9(1).
- Münnich M., *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017.
- Münnich M., *Aksjologia zewnętrzna klauzuli generalnych obowiązujących w polskim prawie podatkowym*, „Studia Prawnicze KUL” 2021, nr 2(86).
- Nałęcz A., *Uznanie administracyjne a reglamentacja działalności gospodarczej*, Warszawa 2010.
- Nieżgoda A., *Sądowa kontrola decyzji organów podatkowych w sprawach ulg opartych na uznaniu administracyjnym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2021, nr 3-4(96-97).
- Orłowski J., *Zgodność z prawem decyzji i postanowień uznaniowych w sprawach podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2-3.
- Orłowski J., *Granice uznania administracyjnego w sprawach podatkowych*, [w:] *Człowiek a tożsamość w procesie integracji Europy*, red. B. Sitek, G. Dammacco, J.J. Szczerbowski, A. Kowalska, Olsztyn 2004.
- Orłowski J., *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005.
- Piątek W., *Zakres kognicji polskiego sądu administracyjnego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2009, z. 4.
- Radzikowski K., *Zasady podejmowania i kontroli sądowej decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych w świetle uznania administracyjnego*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2006, nr 6/4.
- Storczyński J., *Ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w orzecznictwie sądów administracyjnych – wybrane zagadnienia*, „Roczniki Administracji i Prawa” 2016, nr XVI (2).
- Szot A., *Stuszność a uznanie administracyjne*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2011, nr 15.
- Świątczak K., *Czy zasadne byłoby zlikwidowanie uznania administracyjnego przy wydawaniu decyzji przez organy podatkowe?*, [w:] *Bezpieczeństwo prawne i bezpieczeństwo obrotu prawnego w Polsce*, red. nauk. J. Mojak, A. Żywicka, L. Bielecki, Lublin 2019.
- Tezner F., *Zur Lehre von dem freien Ermessen der Verwaltungsbehörden als Grund der Unzuständigkeit der Verwaltungsgerichte*, Wien 1888, cyt. za Stoll G., *Ermessen im Steuerrecht*, Wien 2001, wyd. 2.
- Tyc K., *Granice uznania administracyjnego*, „Przegląd Naukowy Disputatio”, t. XII, Gdańsk 2011.
- Wojtuń M., *Ulg w spłacie zobowiązań podatkowych*, „Glosa” 2016, nr 2.
- Ziemiński K., Jędrzejczak M., *Pojęcie dyskrejonalności a pojęcie luzów decyzyjnych*, [w:] *Dyskrejonalność w prawie administracyjnym*, red. K. Ziemiński, red. nauk. M. Jędrzejczak, Seria Prawo Nr 188, Poznań 2015.

