

# Krzysztof Radzikowski

---

## Zasady podejmowania i kontroli sądowej decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych w świetle uznania administracyjnego

---

Kwartalnik Prawa Publicznego 6/4, 153-178

---

2006

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Krzysztof Radzikowski \*

## ZASADY PODEJMOWANIA I KONTROLI SĄDOWEJ DECYZJI W SPRAWIE UMORZENIA ZALEGŁOŚCI PODATKOWYCH W ŚWIETLE UZNANIA ADMINISTRACYJNEGO

### 1. Wstęp

Przedmiotem artykułu jest kwestia umorzenia zaległości podatkowych uregulowana w art. 67a §1 pkt 3 ustawy z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> (dalej: Ordynacja podatkowa), zgodnie z którym, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, organ podatkowy może na wniosek podatnika umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną. Dodatkowo, ulgi realizowane na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą mogą być udzielane wyłącznie na warunkach określonych w przepisach art. 67b Ordynacji podatkowej (który to problem pomijam w niniejszym artykule).

Analizowany przepis stwarza podstawę do wydania decyzji o charakterze uznaniowym, tzn. jest przepisem, który nie nakłada obowiązku jednoznacznie wskazanego zachowania po stronie organów podatkowych, lecz pozostawia ich uznaniu wybór rodzaju (sposobu) działania. Wyraża się ono w możliwości negatywnego załatwienia wniosku strony nawet, gdy spełnione są przesłanki jego

---

\* Mgr Krzysztof Radzikowski – doradca podatkowy; uczestnik seminarium doktoranckiego prowadzonego w Zakładzie Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.

<sup>1</sup> T.j.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.

uwzględnienia. Oznacza to, że w toku procesu subsumcji organ powinien najpierw dokonać analizy stanu faktycznego sprawy w celu ustalenia, czy w danym przypadku spełnione są warunki hipotezy normy, a następnie podjąć decyzję, czy uwzględnić wniosek podatnika. Tym samym torem powinna też podążać sądowa kontrola zgodności z prawem takiej decyzji.

## 2. Przesłanki umorzenia zaległości podatkowej

Zgodnie z ugruntowanym poglądem w doktrynie i orzecznictwie umorzenie jest instytucją wyjątkową, która może znaleźć zastosowanie jedynie w szczególnych okolicznościach<sup>2</sup>. Zasadą jest bowiem konieczność płacenia podatków, a nie zwalnianie podatników z tego obowiązku. Oznacza to, że okoliczności społeczne i gospodarcze uzasadniające umorzenie zaległości podatkowej (odsetek za zwłokę) również muszą mieć wyjątkowy i nadzwyczajny charakter<sup>3</sup>. Udzielenie tego rodzaju ulgi może mieć jedynie charakter incydentalny, a nie powtarzalny, służący poprawie kondycji finansowej przedsiębiorstwa prowadzonego przez podatnika<sup>4</sup>.

Na wstępie należy zaznaczyć, że ustawodawca posłużył się sformułowaniem wartościującym interes podatnika domagającego się umorzenia zaległości podatkowej. Zwrot „ważny interes podatnika” wskazuje, że nie może chodzić o naturalne dążenie każdej racjonalnie działającej jednostki do zminimalizowania wysokości obciążenia podatkowego, lecz muszą zaistnieć dodatkowe warunki wyróżniające położenie danego podatnika wobec innych podatników. Wydaje się, że pojęcie to można utożsamić z używanym na gruncie ustawy z dnia 14.6.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego<sup>5</sup> (dalej:

---

<sup>2</sup> Przykładowo zob. wyrok NSA z 15.5.1991 r., sygn. SA/Gd 295/91, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 1, poz. 7; wyrok NSA z 1.3.1994 r., sygn. SA/Gd 1071/93, „Wspólnota” 1998, nr 32, s. 18; wyrok NSA z 10.7.1996 r., sygn. SA/Ka 1299/95, „Prawo Gospodarcze” 1996, nr 12, s. 33–36; wyrok NSA z 21.8.1997 r., sygn. SA/Gd 3277/95, LEX nr 31596; wyrok NSA z 25.9.1998 r., sygn. III SA 6463/97, LEX nr 44800; wyrok NSA z 27.11.1998 r., sygn. SA/Gd 854/97, LEX nr 37648; wyrok NSA z 21.5.1999 r., sygn. I SA/Lu 262/98, LEX nr 40044; wyrok NSA z 23.12.1999 r., sygn. III SA 2236/99, LEX nr 40376; wyrok NSA z 3.2.2000 r., sygn. I SA/Kr 983/98, LEX nr 40722; wyrok NSA z 19.4.2000 r., sygn. I SA/Gd 655/98, LEX nr 44318; wyroki NSA z 11.6.2003 r., sygn. I SA/Łd 638/02 i I SA/Łd 1334–1387/02, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 4, poz. 78.

<sup>3</sup> Przykładowo zob. przytaczany już wyrok z 15.5.1991 r.; przytaczany już wyrok NSA z 19.4.2000 r.; wyrok NSA z 9.1.2002 r., sygn. I SA/Gd 618/99, LEX nr 53856; wyrok NSA z 20.3.2002 r., sygn. I SA/Gd 1563/99, LEX nr 76080.

<sup>4</sup> Przytaczany już wyrok NSA z 11.6.2003 r.

<sup>5</sup> Tj.: Dz.U. z 2000 r., Nr 98, poz. 1071 ze zm.

KPA) sformułowaniem o „słusznym” interesie strony postępowania (np. art. 7). Jak podkreślano w doktrynie, ma to być interes godny ochrony, a więc nie stojący w sprzeczności z prawem ani zasadami współżycia społecznego<sup>6</sup>.

Zgodnie z ukształtowaną linią orzeczniczą sądownictwa administracyjnego okoliczności stanowiące „ważny interes podatnika” powinny być niezależne od sposobu jego postępowania, lecz spowodowane działaniem czynników, na które nie mógł mieć wpływu<sup>7</sup>. W szczególności nie mogą to być problemy związane z bieżącym prowadzeniem działalności gospodarczej, uczciwością wybranych kontrahentów i pracowników, trudnościami w dochodzeniu należności handlowych lub nieznaną prawą, gdyż są to czynniki, których ryzyko obciąża podatnika<sup>8</sup>. Przesłankę do umorzenia stanowią mogą natomiast wypadki losowe, w szczególności zagrażające ekonomicznym podstawom egzystencji podatnika (np. utrata możliwości zarobkowania lub majątku) lub funkcjonowania prowadzonej działalności gospodarczej<sup>9</sup>. Rozważone powinny być też sytuacje, w których nie uiszczenie podatku w należytej wysokości nastąpiło wskutek błędnej informacji ze strony organów administracji (dyskusyjne może być, czy w odniesieniu do innych informacji niż uzyskanych w obowiązującym od 1.1.2005 r. trybie wiążących interpretacji należy zwolnić podatnika z zapłaty podatku w ogóle, czy tylko – zgodnie

---

<sup>6</sup> Zob. przykładowo: S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego*, PiP 1961, nr 12, s. 893–894.

<sup>7</sup> Przykładowo zob. wyrok NSA z 9.11.1995 r., sygn. SA/Sz 1041/95, „Wspólnota” 1996, nr 17–18, s. 25; przytaczany już wyrok NSA z 21.8.1997 r.; przytaczany już wyrok NSA z 27.11.1998 r.; wyrok NSA z 18.12.1998 r., sygn. III SA 1605/97, LEX nr 37151; przytaczany już wyrok NSA z 3.2.2000 r.; wyrok NSA z 18.2.2000 r., sygn. III SA 372/99, LEX nr 40735; przytaczany już wyrok NSA z 19.4.2000 r.; wyrok NSA z 12.6.2000 r., sygn. I SA/Lu 375/99, LEX nr 47514; wyrok NSA z 7.12.2000 r., sygn. I SA/Kr 1977/98, teza wyroku – „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2002, nr 3, poz. 80; wyrok NSA z 24.4.2001 r., sygn. I SA/Ka 498/00, LEX nr 47484; przytaczany już wyrok NSA z 9.1.2002 r.; przytaczany już wyrok NSA z 20.3.2002 r.

<sup>8</sup> Wyrok NSA z 26.3.1996 r., sygn. SA/Łd 2949/94, LEX nr 26678; wyrok NSA z 21.2.1997 r., sygn. I SA/Lu 534/96, LEX nr 29048; wyrok NSA z 23.7.1997 r., sygn. III SA 393/96, LEX nr 36493; wyrok NSA z 1.10.1999 r., sygn. III SA 7493/98, LEX nr 39513; wyrok NSA z 7.1.2000 r., sygn. I SA/Lu 1485/98, LEX nr 39753; wyrok NSA z 12.5.2000 r., sygn. I SA/Lu 211/99, LEX nr 44377; wyrok NSA z 2.6.2000 r., sygn. I SA/Lu 326/99, LEX nr 44385; wyrok NSA z 7.11.2000 r., sygn. I SA/Ka 1188/99, LEX nr 45537; wyrok NSA z 23.1.2001 r., sygn. III SA 3088/99, LEX nr 47478; por. też wyrok NSA z 8.11.1995 r., sygn. SA/Sz 1044/95, „Glosa” 1996, nr 8, s. 32.

<sup>9</sup> Przykładowo zob. wyrok NSA 11.5.1984 r., sygn. III SA 233/84, ONSA 1984, nr 1, poz. 47 oraz „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 2, poz. 41; wyrok NSA z 26.5.1987 r., sygn. III SA 53/87, ONSA 1988, nr 1, poz. 5; wyrok NSA z 22.4.1999 r., sygn. SA/Sz 850/98, LEX nr 36843; wyrok NSA z 31.10.2000 r., sygn. III SA 660/99, LEX nr 81350; wyrok NSA z 24.4.2003 r., sygn. III SA 2512/01, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 11, s. 37.

z zasadą niepogarszania jego sytuacji – umorzyć tylko odsetki za zwłokę oraz sankcję VAT)<sup>10</sup>.

Okoliczności stanowiące „interes publiczny” wynikają z wartości wspólnych dla całego społeczeństwa takich jak: sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, korekta błędnych decyzji, usunięcie skutków zastosowania wadliwych przepisów<sup>11</sup>. Może to być również taka sytuacja, gdy zapłata zaległości podatkowej spowoduje konieczność sięgnięcia przez podatnika do środków pomocy ze strony Państwa<sup>12</sup>.

Podsumowując powyższe rozważania można wskazać, że okolicznościami stanowiącymi „ważny interes podatnika” mogą być: znaczne pogorszenie sytuacji ekonomicznej podatnika na skutek zdarzenia losowego, zagrożenie jego egzystencji lub zastosowanie się do błędnego pouczenia (informacji) ze strony władz skarbowych. Umorzenie zaległości podatkowej w interesie publicznym będzie następowało w sytuacji, gdy istnieje groźba przerzucenia ciężaru utrzymania podatnika na budżet Państwa lub doprowadzi do likwidacji miejsc pracy. Niemniej jednak kryterium ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego musi być w każdym wypadku ustalone indywidualnie przez organ w toku postępowania podatkowego<sup>13</sup>. Nie mają one bowiem stałej treści i dlatego należy brać pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich znajduje się podatnik wnioskujący o umorzenie zaległości podatkowej (odsetek za zwłokę)<sup>14</sup>. Kryteria te nie mogą być jednak interpretowane subiektywnie, lecz w sposób zobiektywizowany, zgodny z powszechnie aprobowaną

---

<sup>10</sup> Zob. wyrok NSA z 9.11.1987 r., sygn. III SA 875/87, teza wraz z komentarzem J. Jezierskiego i W. Matuszewskiego – „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 3, poz. 60; wyrok NSA z 21.3.1997 r., sygn. I SA/Łd 1584/96, LEX nr 29078; wyrok NSA z 14.5.1997 r., sygn. I SA/Łd 1348/96, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 4, s. 117; wyrok NSA z 6.10.1998 r., sygn. I SA/Po 273/98, LEX nr 34969; por. też: wyrok NSA z 9.12.1998 r., sygn. SA/Sz 228/98, LEX nr 34902; wyrok NSA z 15.10.1985 r., sygn. SA/Gd 691/86, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1992, nr 3, poz. 59; wyrok NSA z 2.12.1999 r., sygn. III SA 8093/98, LEX nr 4285; wyrok NSA z 25.11.1995 r., sygn. III SA 234/95, „Monitor Podatkowy” 1996, nr 4, s. 122.

<sup>11</sup> Wyrok NSA z 12.2.2003 r., sygn. III SA 1838/01, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 7, s. 43–44.

<sup>12</sup> Wyrok NSA z 23.5.1995 r., sygn. SA/Wr 2233/94, LEX nr 26913; przytaczany już wyrok NSA z 22.4.1999 r.; przytaczany już wyrok NSA z 31.10.2000 r.

<sup>13</sup> Wyrok NSA z 26.9.1997 r., sygn. III SA 881/96, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 8, s. 254–255; wyrok NSA z 4.2.1998 r., sygn. III SA 221/97, LEX nr 44814; wyrok NSA z 28.1.2000 r., sygn. III SA 181/99, LEX nr 42901; wyrok NSA z 26.9.2002 r., sygn. 659/01, ONSA 2003, nr 3, poz. 105 oraz wraz z głosem M. Jaśkowskiej – OSP 2003, nr 9, poz. 112.

<sup>14</sup> Wyrok NSA z 5.1.2000 r., sygn. III SA 8348/98, LEX 42867; wyrok NSA z 21.9.2001 r., sygn. SA/Sz 880/00, LEX nr 83670.

hierarchią wartości<sup>15</sup> wskazującą, że zapłata zaległości naruszałaby w danej sytuacji faktycznej elementarne zasady sprawiedliwości i praworządne relacje pomiędzy Państwem a obywatelem<sup>16</sup>.

### 3. Charakter prawny decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowej. Granice uznania administracyjnego

Najważniejszym zagadnieniem w analizowanej sprawie jest właściwe zastosowanie dyspozycji analizowanej normy, a tym samym próba opisanie istoty uznania administracyjnego. Jeżeli organ administracyjny stwierdzi, że w sprawie nie zachodzą przesłanki umorzenia, analizowany przepis nie może mieć w ogóle zastosowania (decyzja ta ma wówczas charakter związany)<sup>17</sup>. Wystąpienie przesłanek nakazuje natomiast organowi, czy w ogóle, a jeżeli tak, to w jakiej części, zaległość (odsetki) może zostać umorzona.

Literalne brzmienie wskazywałoby, że podjęcie określonych działań zależy od dyskrejonalnej woli organu, to znaczy, że nawet, gdy spełnione zostały przesłanki ustanowione przez klauzule generalne organ w sposób dowolny uwzględnić wniosek podatnika lub odmówić jego uwzględnienia. Rozumowanie takie jest zgodne ze starszymi teoriami opisującymi istotę uznania administracyjnego, które zostały odrzucone przez współczesną naukę prawa<sup>18</sup>. Zmiana

---

<sup>15</sup> Wyrok NSA z 14.9.2001 r., sygn. III SA 1590/00, LEX nr 79619; przytaczany już wyrok NSA z 12.2.2003 r.

<sup>16</sup> Wyrok NSA z 7.5.1999 r., sygn. III SA 5402/98, LEX nr 37877.

<sup>17</sup> M. Jaśkowska, *Glosa do wyroku NSA z 26 września 2002 r., sygn. III SA 659/01*, OSP 2003, nr 9, s. 481.

<sup>18</sup> Pojęcie „swobodnego uznania” miało uzasadniać działania administracji poza ramami wyznaczonymi przez ustawy i oznaczało ten obszar działalności, który jeszcze nie został skrepowany prawem, zaś uprawnienie administracji do działania w tym zakresie miało wypływać z „natury” i „istoty” administrowania. Ruch ku państwu prawnemu zmierzał w kierunku podważenia zasady, że istnieje sfera „naturalnej” wolności administracji. W późniejszym okresie nie mówiono już o niezwiązaniu administracji prawem, gdyż w doktrynie państwa prawnego nie ma miejsca na administrację działającą poza ramami wyznaczonymi przez prawo, lecz w przepisach stanowiących podstawę działania administracji brak było ustalonych kryteriów, kiedy i jakie należy wydawać decyzje. Z czasem jednak „swobodne uznanie” zostało zastąpione terminem „uznanie administracyjne” i zaczęło oznaczać wybór jednego ze sposobów działania przewidzianych w przepisach prawa. Podkreślano, że praworządność w administracji nie polega na tym, aby „całe życie było skrepowane”, lecz na tym, aby prawo, które obowiązuje, było wykonywane bez łamania zasad moralności administracyjnej. Wskazywano też nie na prawne, ale faktyczne ograniczenia swobodnego uznania, takie jak: precedens, opinię publiczną, względy międzypań-

zakresu kontroli sądowej decyzji administracyjnej, tj. wyeliminowanie przedwojennego przepisu, który wprost odnosił się do braku sądowej kontroli swobodnego uznania (por. niżej), spowodowało, że instytucja swobodnego uznania utraciła swój poprzedni sens stając się formą uelastycznienia administracji umożliwiającą i zobowiązującą odpowiednie organy do zbadania wszystkich okoliczności danego przypadku w celu wyszukania jedyne, najbardziej właściwego, odpowiadającego prawdzie obiektywnej i swemu celowi prawidłowego rozstrzygnięcia<sup>19</sup>. Uznanie administracyjne nie jest instytucją przeciwstawną interesom społecznym czy interesom poszczególnych obywateli, nie jest też czynnikiem stawiającym administrację nad obywatelem – jest tylko określoną sferą, w której urzędnik upoważniony jest do wykładni ustawy, czyniąc to w imieniu i na rachunek państwa, przy zwiększonej własnej odpowiedzialności. W ramach tego uznania urzędnik zawsze pozostaje związany celem stosowania przepisu, rozsądkiem, sytuacją gospodarczą państwa, a także musi liczyć się z tym, że jego zachowanie w ramach uznania administracyjnego poddane zostanie kontroli<sup>20</sup>.

W praktyce funkcjonowania sądownictwa administracyjnego ukształtowała się jednak linia orzecznicza, której najbardziej skrajnym przykładem są wyroki NSA z 2.3.1994 r., 25.5.1994 r.<sup>21</sup> i 12.11.1998 r.<sup>22</sup> Sąd stwierdził w nich na gruncie art. 31 ust. 1 ustawy z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>23</sup> (dalej: ustawa o zobowiązaniach podatkowych)<sup>24</sup>, że nawet w przypadku zaistnienia przyczyn społecznych lub gospodarczych organ administracyjny może, lecz nie musi umorzyć nałożonych kwot. Umorzenie jest bowiem aktem łaski, a nie prawem podatnika. W efekcie zaistnienie okolicz-

---

stwowe i międzynarodowe, obietnice publicznoprawne, teorie prawnicze oraz opinię urzędową czynników doradczych. (I. Bogucka, *Państwo prawne a problem uznania administracyjnego*, PiP 1992, nr 10, s. 36–37; J. Nowacki, *Dwa rozumienia swobodnego uznania administracyjnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego – Nauki Humanistyczno-Społeczne” seria I, nr 95, „Prawo”, s. 87; W. L. Jaworski, *Nauka prawa administracyjnego*, Warszawa 1924, s. 126–127; T. Hilarowicz, *Najwyższy Trybunał Administracyjny i jego kompetencje*, Warszawa 1925, s. 230–231).

<sup>19</sup> M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, *Polskie prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 1956, s. 358.

<sup>20</sup> J. Szreniawski, *Prawo administracyjne, część ogólna*, Lublin 1994, s. 123.

<sup>21</sup> Tezy wyroków opubl. wraz z glosą E. Smoktunowicza – „Glosa” 1998, nr 10, s. 11–13.

<sup>22</sup> Sygn. III SA 1325/98, LEX nr 44797.

<sup>23</sup> Tj.: Dz.U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.

<sup>24</sup> Zgodnie z tym przepisem w wypadkach gospodarczo lub społecznie uzasadnionych zaletności podatkowe lub odsetki mogły być umorzone w całości lub w części przez Ministra Finansów lub organy podatkowe.

ności określonych w ustawie nie ma w istocie żadnego znaczenia, gdyż organ ma dowolność w ich uwzględnieniu. Powyższe poglądy znajdują również oparcie w licznych wyrokach NSA podkreślających, że zaistnienie przesłanek umorzenia nie obliguje organu do podjęcia decyzji korzystnej dla podatnika (możliwe jest wydanie rozstrzygnięcia negatywnego dla podatnika), a decyzja odmowna jest zgodna z prawem zarówno, gdy wystąpiły przesłanki umorzenia, jak i przy ich braku<sup>25</sup>.

Wyroki te są skutkiem stosowania wykładni gramatycznej wyrwanego z kontekstu przepisu<sup>26</sup>. W jej toku dokonuje się przeciwstawienia znaczenia słów „może” i „musi”. Lekceważona jest natomiast wykładnia celowościowa, uwzględniająca cele działania danego organu administracyjnego, i systemowa, uwzględniająca brzmienie innych przepisów ustawy, innych ustaw oraz Konstytucji (działanie w ramach uznania administracyjnego nie może ograniczać się bowiem tylko do przepisów mających bezpośrednie zastosowanie w danej sprawie, lecz musi respektować cały porządek prawny, a szczególności normy wynikające z Konstytucji<sup>27</sup>).

Znamienna jest też sama definicja „uznania administracyjnego”, przez które należy rozumieć przyznanie organom administracji możliwości dokonania wyboru spośród dwóch lub więcej dopuszczalnych przez ustawę, a równowartościowych prawnie rozwiązań zgodnie z celami określonymi w ustawie lub z niej wynikającymi<sup>28</sup>. Wyjaśniając filologicznie słowo „administrować” E. Iserzon podaje, że chodzi o to, aby organ służył w pewnym kierunku, czyli był środkiem do osiągnięcia pewnego celu<sup>29</sup>. Zdaniem tego autora swobodne uznanie jest „produktem” myślenia docelowego (teleologicznego), tj. takiej pracy myślowej, która winna mieć jako efekt decyzję o tym, jak administrować danym zespołem zjawisk, by osiągnięty był cel państwowy.

---

<sup>25</sup> Przykładowo zob. wyrok NSA z 24.5.1996 r., sygn. III SA 600/95, LEX nr 27183; wyrok NSA z 28.8.1996 r., sygn. III SA 605/95, LEX nr 27285; wyrok NSA z 16.10.1996 r., sygn. SA/Bk 182/95, „Prawo Bankowe” 1997, nr 3, s. 23–25; wyrok NSA z 25.6.1997 r., sygn. III SA 1875/95, LEX nr 30281; wyrok NSA z 29.10.1997 r., sygn. III SA 504/96, LEX nr 35889; wyrok NSA z 7.1.1998 r., sygn. III SA 76/97, LEX nr 44811; wyrok NSA z 28.4.1998 r., sygn. III SA 577/97, LEX nr 41573; wyrok NSA z 6.7.1999 r., sygn. I SA/Łd 1217/97, LEX nr 40451; wyrok NSA z 12.12.1999 r., sygn. I SA/Łd 1160/97, LEX nr 40975.

<sup>26</sup> Zob. przytaczaną glosę E. Smoktunowicza do wyroków NSA z 2.3.1994 r. i 25.5.1994 r., s. 12.

<sup>27</sup> S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 250.

<sup>28</sup> Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 304.

<sup>29</sup> E. Iserzon, *Swobodne uznanie a swobodna ocena*, „Gazeta Administracji”, 1946, nr 2–3, s. 87 i 90.



Istnienie uznania administracyjnego osłabia związaną decyzję ustawą – dzieje się to jednak z wyraźnej woli ustawodawcy, więc nie można tutaj mówić o przełamaniu zasady legalności. Upoważnienie do uznania administracyjnego musi mieć bowiem charakter wyraźny – niedopuszczalne jest domniemanie uznania, stosowanie analogii w odniesieniu do przepisów upoważniających do uznania, stosowanie wykładni rozszerzającej i innych metod argumentacyjnych jako jedynych argumentów na rzecz takiego upoważnienia<sup>30</sup>. Ograniczeniu dowolności działania władz administracyjnych służy koncepcja tzw. „wewnętrznych granic swobodnego uznania” – to jest przede wszystkim imperatywy moralno-etyczne, które władza powinna uwzględniać w swoich działaniach<sup>31</sup>. W zakresie granic wewnętrznych uznania administracyjnego wzrasta również rola precedensu z uwagi na fakt, że w orzecznictwie sądowym wprowadza się dodatkowe ograniczenia uznania wynikające nie z wyraźnych przepisów prawa, lecz również ustanowione przez samo orzecznictwo<sup>32</sup>.

Powyższe oznacza, że cele aktu prawnego, na podstawie którego wydawana jest decyzja stanowią ograniczenia nałożone na swobodne uznanie administracyjne. Również kompetencja, w jaką wyposażony jest organ władny do wydania decyzji uznaniowej, wiąże się z obowiązkiem określonego działania, tzn. stawia organ przed alternatywnym wyborem sposobu działania, który powinien zostać dokonany w sposób jak najbardziej odpowiadający realizacji celów jego działalności<sup>33</sup>.

T. Bigo opisując istotę uznania administracyjnego stwierdza nawet, że jest to samodzielne realizowanie wartości przez organ administracyjny na podstawie upoważnienia ustawowego, a wśród norm ograniczających zakres

<sup>30</sup> M. Jaśkowska, *Związaną decyzją administracyjną ustawą*, Toruń 1998, s. 140.

<sup>31</sup> 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. Z. Niewiadomski), Przemysł 2000, s. 82.

<sup>32</sup> Por. uchwałę SN z 11.10.1990 r., sygn. III AZP 11/90, OSNCP 91, nr 4, poz. 49 oraz wyrok NSA z 10.8.1992 r., sygn. V SA 78/92, OSP 1993, nr 5, poz. 112.

<sup>33</sup> Zob. T. Rabska, *Podstawowe pojęcia organizacji administracji*, [w:] *System prawa administracyjnego*, (red. J. Starościak), Ossolineum 1977, t. I, s. 304; J. Borkowski, *Zagadnienia kompetencji ogólnej i szczególnej w prawie administracyjnym*, „*Studia Prawnicze*” 1971, nr 31, s. 64; W. Dawidowicz, *Wstęp do nauk prawno-administracyjnych*, Warszawa 1974, s. 131; tenże, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 223; J. Filipek, *Elementy strukturalne norm prawa administracyjnego*, „*Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego*” DCXXVII, Warszawa–Kraków 1982, s. 78; patrz również: E. Bojanowski, *Konstrukcja kompetencji organu administracji państwowej*, „*Zeszyty Naukowe Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego*” 1981, nr 9, s. 86–87.

uznania administracyjnego autor ten wskazuje również przepisy ograniczające samą operację wartościowania i wolność wyboru decyzji<sup>34</sup>. Do tej kategorii zalicza m. in. obowiązek wyboru rozwiązania, które jest zgodne z wymogami dobra publicznego.

Jak wskazuje E. Iserzon, instytucja uznania administracyjnego godziłaby w istotę państwa praworządnego, gdyby uprawniała ona organ do działania według swojego widzimisie<sup>35</sup>. Prawidłowo pojmowana i stosowana instytucja uznania jest w tym samym stopniu sprzeczna z orzekaniem według swojego widzimisie, co instytucja ustawowego związania, a samo uznanie musi być uzasadnione przesłankami faktycznymi i celowościowymi.

Oznacza to, że niezależnie od konieczności działania w ramach upoważnienia ustawowego oraz przestrzegania właściwych norm proceduralnych, organ stosujący uznanie administracyjne nie ma pełnej swobody co do sposobu rozstrzygnięcia rozpatrywanej sprawy. Jest w tym zakresie ograniczony wartościami aksjologicznymi wynikającymi z norm konstytucyjnych, zasad ogólnych danego postępowania oraz celów ustaw stanowiących podstawę prawną działania w danej sprawie<sup>36</sup>. W szczególności zakres uznania będzie ograniczała zasada państwa prawa (art. 2 Konstytucji). Wypełnienie przez organ administracyjny dyspozycji norm ograniczających jego swobodę decyzji przesądza o tym, czy mamy do czynienia z decyzją uznaniową mieszczącą się w granicach prawa, czy też decyzją dowolną, niezgodną z prawem.

Istotą problemu w tym ujęciu jest właściwe odczytanie (wskazanie) wartości wyrażonych przez przepisy prawne, a determinujące stosowanie instytucji uznania administracyjnego<sup>37</sup>. Należy wskazać, że wartości te mają charakter normatywny, gdyż są ustanowione pozytywnymi normami prawnymi. Oddzielona w ten sposób zostaje, podnoszona w literaturze powojennej, kwestia pozaprawnych kryteriów ocennych uznania administracyjnego. Normy prawne stanowiące granice uznania administracyjnego mają charakter materialny, gdyż to prawo materialne konstruuje uprawnienie do orze-

---

<sup>34</sup> T. Bigo, *Kontrola uznania administracyjnego*, „Sprawozdania Wrocławskiego Towarzystwa Naukowego” 1959, t. 14A, s. 56–57.

<sup>35</sup> E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 50 i 52; E. Iserzon, *Kontrola „związanej” i „swobodnej” działalności administracyjnej*, „Kontrola Państwowa” 1962, nr 3, s. 11.

<sup>36</sup> Warto odnotować już wyrok NTA z 20.10.1924 r. (l. rej. 679/23 – niepublikowany), w którym stwierdzono, że swobodne uznanie musi pozostawać w zgodzie z ogólnymi zasadami porządku prawnego wyrażonymi w konstytucji i innych ustawach.

<sup>37</sup> Zob. J. Orłowski, *Zgodność z prawem decyzji i postanowień uznaniowych w sprawach podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2–3, s. 45.

kania uznaniowego definiuje jednocześnie jego treść i zakres<sup>38</sup>. Odrębną kwestią jest natomiast wymóg zgodności danej decyzji z właściwymi regułami proceduralnymi, a więc normami regulującymi proces wypracowania rozstrzygnięcia w indywidualnej sprawie strony postępowania.

Istnienie granic uznania administracyjnego nie oznacza oczywiście nakazu rozstrzygania na korzyść obywatela<sup>39</sup>. Organ może podjąć decyzję negatywną dla strony, lecz warunkiem jej zgodności z prawem jest rozważenie wskazanych powyżej ograniczeń uznania administracyjnego i wykazanie, że przemawiają za nią względy, które wynikają z dobra ogółu i są ważniejsze niż okoliczności korzystne dla strony. W przypadku braku tego typu ograniczeń decyzja powinna być jednak pozytywna (korzystna) dla obywatela.

W tym świetle ogromnie istotnej wagi nabiera właściwe uzasadnienie odmownych decyzji uznaniowych. Podkreśla się, że obowiązki organu podatkowego w tym zakresie są szersze niż w przypadku decyzji związanych<sup>40</sup>.

---

<sup>38</sup> Warto w tym miejscu wskazać na dyskusję, jaka wywiązała się na gruncie art. 7 KPA, który – jak wskazują poniżej – jest jedną z regulacji statuującej granice swobodnego uznania organu administracji. Por. W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 86; *Glosa do wyroku NSA z 30 czerwca 1981 r., sygn. II SA 198/81*, OSPiKA 1982, nr 5–6, poz. 59, s. 145) stoi na stanowisku, że przepis ten jest jedynie dyrektywą proceduralną, odrębną od kwestii wykładni norm prawa materialnego, która może być stosowana o tyle, o ile znajdzie swe uzasadnienie w obowiązujących normach prawa materialnego. Swoje stanowisko autor ten wiązał z poglądami wyrażanymi przez J. Pietraszewskiego (*Podstawy zaskarżenia, forma, treść i skutki prawne orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego*, [w:] *Kodeks postępowania administracyjnego po nowelizacji*, Warszawa 1980, s. 95). Odmienne zdanie prezentował J. Borkowski (*Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, pod red. J. Borkowskiego, Warszawa 1985, s. 86), który uznaje art. 7 KPA za przepis prawa materialnego. W doktrynie dominuje jednak pogląd, że przepis ten ma charakter mieszany (zob. T. Woś, *Obowiązek uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli w toku postępowania administracyjnego (art. 7 in fine k. p. a.)*, „*Krakowskie Studia Prawnicze*” 1987, s. 108–109 i cytowana tam literatura). Podobne poglądy wyrażono w orzecznictwie NSA stwierdzając, że przepis ten jest nie tylko zasadą dotyczącą sposobu prowadzenia postępowania, lecz w równym stopniu wskazówką interpretacyjną prawa materialnego, na co wskazuje zwrot zobowiązujący do „załatwienia sprawy” zgodnie z tą wskazówką (zob. wyrok NSA z 4.6.1982 r., sygn. I SA 258/82, ONSA 1982, nr 1, poz. 54; wyrok NSA z 13.6.2000 r., sygn. I SA/Ka 2160/98, LEX nr 43969). Moim zdaniem art. 7 KPA ma charakter mieszany materialno-proceduralny, jednak w zakresie, w jakim stanowi on granice uznania administracyjnego należy do zakresu prawa materialnego.

<sup>39</sup> Jak słusznie stwierdził Sąd Najwyższy (wyrok SN z 7.10.1999 r., sygn. III ARN 46/97 OSNAPiUS 1993, nr 9, poz. 257 oraz „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1999, nr 2, poz. 31) pogląd, że istnieją sytuacje uzasadniające obligatoryjność umarzania zaległości podatkowych jest zbyt daleko idący. Podobnie w wyroku WSA z Warszawie (sygn. III SA/Wa 988/05, LEX nr 183763) stwierdzono, że wystąpienie interesu publicznego lub ważnego interesu podatnika w sposób automatyczny nie przesądza o umorzeniu przez organ podatkowy zaległości podatkowej.

<sup>40</sup> Por.: E. Iserzon, J. Starościak, op.cit., s. 209; wyrok NSA z 10.3.1999 r., sygn. III SA 5635/98, LEX nr 44793.

Uzasadnienie powinno wykazać nie tylko – co jest powszechnie podkreślane w doktrynie i judykaturze – dopełnienie obowiązku zgromadzenia i wszechstronnego rozważenia kompletnego materiału dowodowego sprawy (zwłaszcza pod kątem ustalenia w konkretnym stanie faktycznym treści pojęć nieostrych), ale również to, że:

- organ wziął pod uwagę okoliczności przemawiające za pozytywnym dla strony rozstrzygnięciem, ale
- istnieją ważniejsze względy przemawiające za negatywnym rozstrzygnięciem<sup>41</sup>.

Braki uzasadnienia decyzji w powyższym zakresie przesądzają o jej wadliwości. Brak oceny dowodów i wniosków z nich wynikających uniemożliwia odparcie zarzutu o przekroczeniu swobodnej oceny dowodów<sup>42</sup>. Brak wskazania, jakie dyrektywy kierunkowe wynikające z norm konstytucyjnych, zasad ogólnych danego postępowania i celów ustaw stanowiących podstawę prawną decyzji przemawiają za korzystnym dla strony rozstrzygnięciem oraz jakie interesy przemawiają przeciwko niemu, musi skutkować natomiast konstatacją, że okoliczności te nie były w ogóle brane pod uwagę przy rozstrzyganiu sprawy. Należy bowiem przyjąć, że decyzja została podjęta tylko ze względu na motywy wskazane w jej uzasadnieniu<sup>43</sup>. W konsekwencji należy uznać, że w takiej sytuacji organ nie rozpatrzył wszystkich istotnych okoliczności sprawy.

Kwestia granic zakresu swobodnego uznania administracyjnego jest również przedmiotem rozważań judykatury. Analiza orzeczeń uwidacznia spore rozbieżności pomiędzy nimi. Zauważalna wydaje się też tendencja do ograniczania zakresu sądowej kontroli uznania administracyjnego – wynika to najprawdopodobniej z obawy, że szeroka kontrola decyzji uznaniowych jest wchodzeniem przez władze sądownicze w kompetencje władzy wykonawczej<sup>44</sup>.

Zdaniem autora fundamentalne znaczenie dla ustalenia granic uznania administracyjnego ma wyrok NSA z 11.6.1981 r.<sup>45</sup> Opierając się na brzmieniu

---

<sup>41</sup> Warto odnotować, że postulat, aby organ administracji wykazał, na czym polega interes publiczny w odmownym załatwieniu sprawy opartej na swobodnym uznaniu wysuwała też doktryna przedwojenna (zob. I. Wajner, *Ochrona praw i interesów jednostki w postępowaniu administracyjnym*, Wilno 1939, s. 91) nawet pomimo tego, że zgodnie z obowiązującym ówczesnie rozporządzeniem Prezydenta RP z 22.3.1928 r. o postępowaniu administracyjnym brak było obowiązku uzasadniania decyzji „poddanych swobodnemu uznaniu władzy”.

<sup>42</sup> Wyrok SN z 19.10.1951 r., sygn. C. 1164/51, OSNCK 1953, nr 2, poz. 39.

<sup>43</sup> S. Hillbricht, *Głosa do wyroku NTA z 15 marca 1933 r., l. rej. 11074/31*, „Orzecznictwo Sądów Najwyższych w Sprawach Podatkowych i Administracyjnych” 1934, nr 2, poz. 588.

<sup>44</sup> Zob. A. Habuda, *Uznanie administracyjne w świetle orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego*, „Samorząd Terytorialny” 2001, nr 6, s. 24.

<sup>45</sup> Sygn. SA 820/81, OSPiKA 1982, nr 1–2, poz. 22, (z głosem J. Łętowskiego).

art. 7 KPA sąd stwierdził, że wprowadził on nową jakość do instytucji uznania administracyjnego. Obrona interesu indywidualnego i jego zakres sięgają do granic kolizji z interesem społecznym. Oznacza to, że jeżeli nie stoi temu na przeszkodzie interes społeczny, ani nie przekracza to granic kompetencji danego organu, ma on obowiązek załatwić sprawę w sposób pozytywny dla strony<sup>46</sup>. W ten sposób tworzy się domniemanie pozytywnego rozstrzygnięcia, o ile nie stoi temu na przeszkodzie nie budzący wątpliwości interes społeczny. Tezy powyższego wyroku znalazły poparcie w orzeczeniach NSA z 30.6.2000 r.<sup>47</sup> i 20.6.2002 r.<sup>48</sup> oraz wyroku Sądu Najwyższego z 5.8.1992 r.<sup>49</sup>

Istotne znaczenie mają również wyroki: Sądu Najwyższego z 18.11.1993 r.<sup>50</sup> i NSA z 21.6.2001 r.<sup>51</sup>, w których sąd stwierdził, że organ orzekający ma w każdym przypadku wskazać, o jaki interes ogólny (publiczny) chodzi i udowodnić, że jest on tak ważny i znaczący, iż bezwzględnie wymaga ograniczenia uprawnień indywidualnych obywatela.

Na tym tle wywiązała się dyskusja na temat hierarchii interesów wskazanych w art. 7 KPA. W przytaczanym orzeczeniu (popartym przez glosatora – J. Łętowskiego) sąd stwierdził, że istnieje domniemanie pozytywnego rozstrzygnięcia dla strony. Jednocześnie wyraźnie stwierdził, że z analizowanego przepisu wynika nadrzędność interesu społecznego nad indywidualnym. Wyrażane są też poglądy, że samo zastosowanie instytucji swobodnego uznania jest formą ochrony interesu społecznego<sup>52</sup>. Odnosząc się do powyższego wyroku S. Zapalska stwierdza natomiast, że pozytywne załatwienie sprawy opartej na uznaniu administracyjnym wiąże się z wyważeniem przez organy postępowania interesu społecznego i słusznego interesu strony<sup>53</sup>. Przepisy nie dają podstawy do wskazania prymatu którejkolwiek z przesłanek, a samo

---

<sup>46</sup> Teza zakładająca obowiązek uwzględnienia przez organ postępowania w ramach przysługującego mu uznania administracyjnego wniosku obywatela, o ile nie jest on sprzeczny z interesem społecznym znalazła swój wyraz również w wyrokach NSA z 20.6.1994 r., sygn. II SA 105/94, ONSA 1995, nr 2, poz. 86; z 13.1.1995 r., sygn. II SA 1691/93, „Prokuratura i Prawo” 1995, nr 9, s. 44.

<sup>47</sup> Sygn. V SA 2880/99, LEX nr 79239.

<sup>48</sup> Sygn. V SA 2036/01, LEX nr 82004.

<sup>49</sup> Sygn. I PA 5/92, OSP 1993, nr 7–8, poz. 142, (z głosem W. Tarasa).

<sup>50</sup> Sygn. III ARN 49/93, OSNCAP nr 9, poz. 181.

<sup>51</sup> Sygn. V SA 3718/00, ONSA 2002, nr 3, poz. 124.

<sup>52</sup> Zob. W. Brzeziński, *Ochrona interesu społecznego w kodeksie postępowania administracyjnego*, PiP 1961, nr 3, s. 408.

<sup>53</sup> S. Zapalska, *Sprawowana przez Naczelną Sąd Administracyjny kontrola decyzji uznaniowych a art. 7 in fine Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Nowe Prawo” 1985, nr 11–12, s. 34.

odwrócenie ich kolejności ustalonej w treści art. 7 KPA nie uzasadnia twierdzenia, że obowiązkiem organu jest udowadnianie stronie, że korzystne dla niej załatwienie sprawy nie było możliwe. Podobnie J. Borkowski stwierdza, że art. 7 KPA nie pozwala na dawanie wyłącznego pierwszeństwa interesowi społecznemu, ani interesowi jednostkowemu – decyzja rozstrzygająca sprawę musi wyważyć obydwa te interesy<sup>54</sup>. Również zdaniem M. Wyrzykowskiego z treści art. 7 KPA nie można wywieść wniosku o dominacji jakiegokolwiek typu interesu; przeciwnie – ustawodawca równo traktuje ich znaczenie i wartość<sup>55</sup>. Są one prawnie równorzędne. Takie same poglądy wyrażają autorzy wydanych w ostatnich latach komentarzy do KPA<sup>56</sup>. Oczywiście, proces wyważania interesów musi znaleźć swoje odzwierciedlenia w uzasadnieniu podjętej decyzji<sup>57</sup>.

Należy zauważyć, że Ordynacja podatkowa nie zawiera analogicznej regulacji do art. 7 KPA. Niemniej jednak konieczność uwzględnienia słusznego interesu strony postępowania i wyważenia do w relacji do interesu społecznego wynika – zdaniem autora – z regulacji Konstytucji (w szczególności art. 2) oraz obowiązku prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budujący zaufanie do organów Państwa (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej)<sup>58</sup>. Te zasady mają obowiązywać we wszystkich postępowaniach prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej, a ich cechą charakterystyczną jest to, że

---

<sup>54</sup> J. Borkowski [red.], *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1985, s. 69.

<sup>55</sup> M. Wyrzykowski, *Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym*, Warszawa 1986, s. 132.

<sup>56</sup> Zob: B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1998, s. 70; M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Kraków 2000, s. 133–134; P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 47.

<sup>57</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *op.cit.*, s. 71–72.

<sup>58</sup> W glosie do cytowanego powyżej wyroku NSA z 11.6.1981 r. J. Łętowski stwierdził, że sąd oparł swój pogląd na wykładni zasad ogólnych KPA, lecz równie dobrze mógłby go uzasadnić brzmieniem Konstytucji lub innych ogólnych przepisów ustrojowych. Warto również zwrócić uwagę na pogląd B. Wierzbowskiego (*Glosa do wyroku NSA z 12 maja 2000 r., sygn. III SA 957-958/99*, OSP 2001, nr 9, poz. 131, s. 449), zdaniem którego sprawa wyważenia interesu społecznego i słusznego interesu obywatela jest sprawą nieuregulowaną w Ordynacji podatkowej (co wynika z prostego zestawienia art. 7 KPA *in fine* z art. 122 Ordynacji podatkowej). Przy uwzględnieniu art. 2 Konstytucji trudno przyjąć, że organy podatkowe nie powinny mieć na względzie interesu społecznego i słusznego interesu stron – co skutkuje stwierdzeniem, że art. 7 KPA *in fine* będzie mieć – zdaniem cytowanego autora – zastosowanie w sprawach podatkowych. Pogląd ten znalazł poparcie w wyroku NSA z 2.4.2003 r., sygn. I SA/Ka 317/02 „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 4, poz. 84.

znajdują współzastosowanie wraz z każdym innym przepisem stanowiącym podstawę wydania decyzji<sup>59</sup>.

Zdaniem autora z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa wynika równowaga interesu indywidualnego i społecznego, a granicą ochrony słusznych interesów jednostki jest dobro ogółu. Oznacza to, że organ podatkowy powinien stosować uznanie administracyjne w zakresie umorzenia zaległości podatkowej z jednej strony biorąc pod uwagę konieczność zapewnienia wpływów do budżetu Państwa, lecz jednocześnie – konieczność przestrzegania praworządności i zaufania obywateli do organów Państwa, względ na gwarancję praw socjalnych i pomoc osobom znajdującym się w szczególnie trudnej sytuacji oraz inne dyrektywy regulujące sposób funkcjonowania aparatu państwowego. Rozgraniczenie i jednocześnie pogodzenie sprzecznych interesów podatnika i budżetu Państwa (a więc społeczeństwa) jest istotą uznania administracyjnego w analizowanym zakresie<sup>60</sup>.

W każdym konkretnym przypadku organy podatkowe powinny ważyć interes publiczny polegający na obowiązku płacenia podatków służących finansowaniu potrzeb ogółu oraz indywidualny interes podatnika<sup>61</sup>. W kontekście przytaczanego powyżej wyroku NSA z 11.6.1981 r. należy stwierdzić, że wniosek podatnika o umorzenie zaległości podatkowej można załatwić negatywnie, jeżeli będzie stał temu na przeszkodzie interes budżetu Państwa (jednostki samorządu terytorialnego) lub zasada równości podatników i sprawiedliwości opodatkowania. Nie wystarczy przy tym ogólne powołanie się na trudną sytuację finansów publicznych. Jak bowiem słusznie podkreślono w wyroku NSA z 22.1.1997 r.<sup>62</sup>, tego rodzaju rozumowanie nie uwzględnia obowiązku ważenia interesu społecznego i indywidualnego, a w trwających od dłuższego czasu warunkach prowadziłoby do uznania przepisów umożliwiających umorzenie zaległości podatkowych za zupełnie martwe. W kontekście przytaczanego powyżej wyroku NSA z 21.6.2001 r. należy wykazać,

---

<sup>59</sup> A. Matan, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Marzysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 79.

<sup>60</sup> Przykładowo zob. wyrok NSA z 22.2.1995 r., sygn. SA/Ka 157/94, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1997, nr 2, poz. 37; wyrok NSA z 12.3.1997 r., sygn. I SA/Łd 399/96, LEX nr 29075; wyrok NSA z 14.5.1997 r., sygn. I SA/Łd 344/96, LEX nr 29814; wyrok NSA z 3.3.1998 r., sygn. I SA/Łd 1018/96, LEX nr 33830; przytaczany już wyrok NSA z 7.5.1999 r. Choć jednocześnie w wyroku z 22.2.1995 r. stwierdzono, że przepis przewidujący możliwość umorzenia zaległości podatkowych ustanawia prymat interesu społecznego nad indywidualnym.

<sup>61</sup> Zob. też: wyrok NSA z 15.5.1996 r., sygn. SA/Wr 2747/95, LEX nr 27148; wyrok NSA z 9.10.1997 r., sygn. I SA/Po 491/96, LEX nr 34302.

<sup>62</sup> Sygn. SA/Ka 2191/95, LEX nr 29000.

że stan realizacji dochodów budżetowych przez daną jednostkę władz skarbowych jest poniżej przewidzianego planu lub zaistniały wyjątkowe okoliczności powodujące konieczność zwiększenia wydatków budżetowych. Zdaniem autora, w ramach procesu decyzyjnego organy podatkowe powinny się kierować zasadami proporcjonalności i równości. Pierwsza z nich skłania do wniosku, że im bardziej podstawowe interesy podatnika przemawiają za umorzeniem zaległości (np. zagrożenie egzystencji), tym poważniejsze potrzeby publiczne mogą uzasadniać rozstrzygnięcie negatywne dla strony. Zasada równości podatników (sprawiedliwości opodatkowania) przemawia natomiast za tym, aby pomoc danemu wnioskodawcy nie prowadziła do nadmiernego uprzywilejowania określonych podatników względem grup osób znajdujących się w analogicznej sytuacji oraz danych kategorii podatników względem innych grup<sup>63</sup>.

Warto zaznaczyć, że w zakresie decyzji uznaniowych dotyczących zwolnienia płatnika z obowiązku poboru podatku (art. 22 § 2 Ordynacji podatkowej) ustawodawca wskazuje jako wyraźną granicę uznania administracyjnego zagrożenie egzystencji podatnika, nakazując uwzględnienie tej okoliczności w sposób szczególny<sup>64</sup>. Zdaniem autora oznacza to, że dokonując wyważenia interesów jednostki i zbiorowości zagrożenie egzystencji podatnika stanowi okoliczność szczególnej wagi wykraczającym ponad wskazaną powyżej zasadę proporcjonalności, co skutkuje stwierdzeniem, że jedynie odpowiednio uzasadnione racje ogółu mogą spowodować wydanie decyzji negatywnej dla wnioskodawcy. Przesłanka ta staje się dodatkową granicą uznania

---

<sup>63</sup> Por. przytaczany już wyrok z 10.7.1996 r.; wyrok NSA z 10.2.1999 r., sygn. I SA/Łd 398/97, LEX nr 36604. Jako praktyczny przykład wspomnianej powyżej zasady można wskazać ukształtowaną linię orzeczniczą NSA odmawiającą prawa do umorzenia zaległości podatkowej oraz zwolnienie płatnika z obowiązku poboru podatku osobom utrzymującym się z emerytur, rent lub zasiłków państwowych. Pomimo niewątpliwie trudnej sytuacji materialnej tych osób nie występują po ich stronie wystarczająco zindywidualizowane przesłanki w porównaniu z innymi osobami utrzymującymi się z tych samych źródeł (udzielenie indywidualnych ulg w takiej sytuacji byłoby sprzeczne z zasadą równości i prowadziło do uprzywilejowania jednych podatników względem innych). Udzielenie natomiast udzielenie ulg wszystkim emerytom i rencistom sprzeczne byłoby z zasadą powszechności opodatkowania (zob. przykładowo: wyrok NSA z 10.10.1994 r., sygn. III SA 117/94, „Biuletyn Skarbowy” 1996, nr 5, s. 30–31; wyrok NSA z 15.3.1996 r., sygn. III SA 301/95, LEX nr 26656; wyrok NSA z 23.8.1996 r., sygn. SA/Wr 2951/95, LEX nr 27282; wyrok NSA z 6.3.1998 r., sygn. III SA 1264/96, LEX nr 34122; wyrok NSA z 8.4.1998 r., sygn. I SA/Ka 1494/96, LEX nr 32781). Podkreślano, że decyzje tego typu mają charakter indywidualny i nie mogą być wykorzystywane do korygowania (obchodzenia) regulacji ustawowych (zob. wyrok NSA z 13.6.1995 r., sygn. III SA1272/94, LEX nr 26827).

<sup>64</sup> Analogiczny zapis art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych na równi z zagrożeniem egzystencji podatnika traktował zdolność gospodarczą jego zakładu.



administracyjnego w analizowanym zakresie<sup>65</sup>. W przypadku umorzenia zaletności podatkowej zagrożenie egzystencji podatnika stanowi przesłankę uwzględnienia wniosku podatnika, lecz ustawodawca nie nadał jej mocy szczególnej, która wykraczałaby ponad zasadę proporcjonalności.

#### 4. Sądowa kontrola decyzji uznaniowych

Decyzje uznaniowe, tak samo jak decyzje związane, podlegają kontroli sądowej pod kątem zgodności z prawem<sup>66</sup>. Warto w tym miejscu nawiązać również do poglądów przedwojennego Najwyższego Trybunału Administracyjnego (NTA), który – pomimo, że działał w odmiennych uwarunkowaniach normatywnych niż współczesne sądownictwo administracyjne<sup>67</sup> – podkreślał, że ocena granic swobodnego uznania podlega jego kontroli<sup>68</sup>. NTA w praktyce kontrolował prawną i faktyczną sferę wykonywania uznania administracyjnego<sup>69</sup>. Wnikał również w motywy i zasadność decyzji, tzn. czy ze względu na cel przepisu nie nastąpiło nadużycie upoważnienia do wydania decyzji uznaniowej<sup>70</sup>.

---

<sup>65</sup> Por.: M. Mincer-Jaśkowska, *Glosa do wyroku NSA z 27 września 1991 r., sygn. SA/Wr 817/91*, OSP 1993, nr 9, poz. 176, s. 416.

<sup>66</sup> Pojawiające się w początkowym okresie funkcjonowania NSA wątpliwości w tym zakresie rozwiązała ostatecznie uchwała SN z dnia 25.10.1984 r., sygn. III AZP 9/83, OSNCAPiUS 1985, nr 5–6, poz. 63.

<sup>67</sup> Jak już wspomniano, zgodnie z obowiązującym ówczesnie rozporządzeniem Prezydenta RP z 22.3.1928 r. o postępowaniu administracyjnym brak było obowiązku uzasadniania decyzji „poddanych swobodnemu uznaniu władzy”. Co więcej, art. 3 lit. b) ustawy z dnia 3.8.1922 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym wyłączała spod orzecznictwa Trybunału „sprawy, w których władze administracyjne uprawnione były do rozstrzygania według swobodnego uznania, w granicach pozostawionych temu uznaniu” (podobną regulację zawierał późniejszy art. 6 pkt 2 rozporządzenia Prezydenta RP z 27.10.1932 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym). Tak więc stanowisko NTA wobec problemu zakresu i granic uznania administracyjnego miało zasadnicze znaczenie dla określenia rzeczywistego zakresu jego właściwości (D. Malec, *Najwyższy Trybunał Administracyjny w świetle własnego orzecznictwa*, Warszawa 1999, s. 85).

<sup>68</sup> Zob.: wyrok NTA z 17.11.1922 r., l. rej. 62/22 – niepublikowany; wyrok NTA z 18.3.1932 r., l. rej. 1345/27, OSP 1932, nr 1, poz. 41; wyrok NTA z 6.4.1934 r., l. rej. 10564/31, „Orzecznictwo Sądów Najwyższych w Sprawach Podatkowych i Administracyjnych” 1934, nr 6, poz. 727. Trybunał zauważył, że jeżeli organy administracyjne skorzystają z prawa nieuzasadniania decyzji uznaniowych, powinny przedłożyć Trybunałowi akta sprawy, które muszą zawierać materiał wskazujący jakie względy spowodowały decyzję negatywną dla strony. Na tej podstawie Trybunał kontroluje, czy organy administracji nie przekroczyły granic uznania.

<sup>69</sup> J. Starościak, *Swobodne uznanie władz administracyjnych*, Warszawa 1948, s. 120 i 124.

<sup>70</sup> K. Nowacki, *Kontrola decyzji opartych na uznaniu administracyjnym*, Wrocław 1986, s. 126.

Specyfika decyzji uznaniowej determinuje sposób kontroli jej legalności. Kontrola ta powinna nie dopuścić, aby organy administracji naruszyły działaniem na zasadzie swobodnego uznania słuszny interes publiczny lub prywatny<sup>71</sup>. W przypadku, gdy hipoteza normy zawiera zwroty niedookreślone a jej dyspozycja daje organowi administracji luz decyzyjny, kontroli sądowej podlega w pierwszym rzędzie ustalenie, czy w danej sprawie spełnione są przesłanki określonego działania, a następnie – czy nie zostały przekroczone granice uznania administracyjnego. Oddzielenie od siebie sfery uznania administracyjnego oraz sfery interpretacji pojęć nieostrych pozwala sądowi na stosowanie wobec nich odmiennych metod kontroli<sup>72</sup>.

Pierwszy etap oceny dotyczy zatem sposobu prowadzenia postępowania dowodowego przez organ administracji przez pryzmat użytych przez ustawodawcę pojęć nieostrych. Na organie administracyjnym spoczywa obowiązek starannego zebranie całokształtu materiału dowodowego sprawy oraz jego wszechstronnego i wnikliwego rozważenia. Ocena, czy w konkretnym przypadku zachodzą wyjątkowe okoliczności uzasadniające umorzenie została pozostawiona organowi podatkowemu, lecz ustalenia dotyczące zaistnienia przesłanek umorzenia zaległości podlega pełnej kontroli sądu administracyjnego<sup>73</sup>. Uznanie administracyjne nie wyraża się bowiem w swobodzie oceny zaistnienia w stanie faktycznym sprawy okoliczności odpowiadających kierunkowym dyrektywom wyboru. Znaczenie tych pojęć musi zostać jasno ustalone na tle stanu faktycznego sprawy, a sąd administracyjny może w pełni ocenić stan faktyczny z punktu widzenia treści pojęcia nieostrego i zastąpić nią ocenę (wykładnię) dokonaną przez organ administracyjny<sup>74</sup>.

<sup>71</sup> Por. J. Starościak, *op.cit.*, s. 107.

<sup>72</sup> L. Guzek, *Umorzenie zaległości podatkowej a kognicja NSA*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 2, s. 29.

<sup>73</sup> Por. wyrok SN z 8.11.1996 r., sygn. III RN 24/96, OSNAPiUS 1997, nr 11, poz. 182.

<sup>74</sup> M. Mincer, *Pojęcie niedookreślone w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Nowe Prawo” 1984, nr 7–8, s. 98; Z. Niewiadomski [red.], *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 2000, s. 84; wyrok NSA z 15.1.1982 r., sygn. II SA 752/81 (cyt. za: M. Mincer, *Uznanie administracyjne w świetle orzecznictwa NSA*, „Organizacja Metody Technika” 1983, nr 3, s. 37). W tym zakresie nietrafne są wyroki, w których stwierdzano tylko, że ocena zaistnienia przesłanek umorzenia zaległości podatkowej, zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego/poboru podatku lub zwolnienia płatnika z obowiązku poboru podatku sformułowanych przez pryzmat pojęć nieostrych pozostawiona jest organowi podatkowemu – zob. wyrok NSA z 14.2.1992 r., sygn. SA/Kr 1762/91, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1995, nr 1, poz. 4 (z glosą B. Brzezińskiego). Jak słusznie wskazał bowiem NSA w wyroku z 28.6.1982 r., sygn. SA/Wr 245/82, ONSA 1982, nr 1, poz. 62 oraz PiP 1983, nr 7, ss. 146–150 (z glosą J. Łętowskiego), użycie pojęcia nieostrego w normie prawnej nadaje mu znaczenie prawne, a nie tylko faktyczne i dlatego podlega kontroli sądowej mającej za przedmiot legalność decyzji.

Kolejnym etapem jest kontrola samego rozstrzygnięcia w warunkach luzu decyzyjnego (po ustaleniu, że w danej sprawie spełnione są przesłanki do podjęcia określonego działania). Istotą zagadnienia jest okoliczność, na ile kontrola legalności aktu administracyjnego obejmuje jego zgodność z celami ustawy.

M. Wierzbowski podkreśla, że zasada praworządności wymaga wykonywania obowiązujących przepisów zgodnie z ich sensem i celem (co uznaje się za legalność w znaczeniu materialnym)<sup>75</sup>. Innymi słowy: zgodność decyzji administracyjnej z prawem to także użycie kompetencji organu w celu, dla którego została przyznana danemu organowi. Nie oznacza to badania społecznej słuszności takiej decyzji, lecz jedynie, czy kompetencje organu zostały użyte w celu przewidzianym przez ustawę.

M. Wyrzykowski opowiada się przeciwko przeciwstawianiu pojęcia „celowości” i „legalności” przy określaniu zakresu rzeczowego sądownictwa administracyjnego i wskazuje, że cel wydania danej decyzji administracyjnej jest określony w obowiązującym prawie i kontrola jej legalności jest również kontrolą celowości działania administracji<sup>76</sup>. Autor ten konkluduje, że cel aktu prawnego określa granice uznania administracyjnego, a działanie organu wbrew temu celowi (lub obejście celu) nie jest uprawnione<sup>77</sup>. Nawiązując do art. 7 KPA stwierdza, że może on być podstawą oceny zgodności z prawem decyzji administracyjnej, a jego naruszenie uzasadnia uchylenie zaskarżonego aktu.

M. Mincer-Jaśkowska stwierdza, że sądowa kontrola legalności decyzji uznaniowych powinna być skierowana na badanie, czy organ administracji kierował się dyrektywami wyboru konsekwencji stworzonymi przez ustawodawcę (czy organ dążył do celu sprecyzowanego przez ustawodawcę)<sup>78</sup>.

J. Starościak dopuszcza kontrolę uznania administracyjnego pod względem zgodności z celami ustawy, lecz pod warunkiem, że cele te są dokładnie w ustawie sprecyzowane<sup>79</sup>. Podobnie J. Świątkiewicz zastrzega, że względy celowości mogą wyznaczać mierniki oceny sądu tylko w takim zakresie, w jakim znajdują sformalizowany wyraz w przepisie prawa<sup>80</sup>. Jednocześnie jednak autor

---

<sup>75</sup> M. Wierzbowski, *Zgodność z prawem decyzji administracyjnej*, „Organizacja Metody Technika” 1981, nr 2, s. 14–15.

<sup>76</sup> M. Wyrzykowski, *Pojęcie...*, s. 82–83.

<sup>77</sup> M. Wyrzykowski, *Glosa do wyroku NSA z 11 lutego 1981 r., sygn. SA 233/81*, OSpIKA 1981, nr 11, poz. 190, s. 476.

<sup>78</sup> M. Mincer, *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983, s. 153.

<sup>79</sup> J. Starościak, *op.cit.*, s. 129.

<sup>80</sup> J. Świątkiewicz, *Przedmiotowy zakres sądowej kontroli legalności decyzji administracyjnych*, PiP 1980, nr 3, s. 14.

ten stwierdza, że w zakresie, w jakim dany przepis sformułowany jest na zasadzie „organ może”, uznaniowa decyzja wymyka się spod oceny sądu. Nie akceptuje też poglądu, że zasady ogólne postępowania nakazujące organom administracji kierować się określonymi względami celowości wprowadzają szerokie możliwości kontroli przez sądy administracyjne zaskarżonych decyzji, nadając tym pojęciom charakter prawny<sup>81</sup>.

Jeszcze dalej idzie w swych poglądach T. Woś, który – w odniesieniu do art. 7 KPA – stwierdza, że sąd administracyjny może skontrolować kryteria dokonanego przez organ wyboru w ramach swobodnego uznania i to właśnie w związku z prawnym charakterem dyrektywy z tego przepisu<sup>82</sup>. Zdaniem tego autora analizowany przepis należy do zespołu norm nakładających na organy państwowe zadania, określających cele i wyznaczających kierunki działania. Nie są one nakierowane na regulowanie konkretnych działań administracji i nie mogą zatem stanowić wystarczającej podstawy prawnej decyzji administracyjnych, lecz wywierają istotny wpływ na proces stosowania norm stanowiących formalne podstawy prawne decyzji i na ukształtowanie samego procesu decyzyjnego. Po ustaleniu, że dana sytuacja faktyczna odpowiada hipotezie normy stanowiącej podstawę prawną decyzji powinien nastąpić kolejny etap decydowania: wyważenie, czy zamierzona decyzja przyczyni się do realizacji norm nakładających na organy państwowe zadania, określających cele i wyznaczających kierunki działania. Dopiero pozytywne ustalenie obu tych kwestii uprawnia organ administracyjny do podjęcia decyzji. Cytowany autor nie rozróżnia w tym zakresie decyzji uznaniowych i związanych, stąd należy przyjąć, że powyższe zasady podejmowania decyzji odnoszą się do obu tych typów.

Istotne wnioski wypływają z wyroku NSA z 23.3.1983 r.<sup>83</sup> oraz glosy Z. Leońskiego do tego wyroku. W wyroku sąd stwierdził, że nie dokonuje kontroli decyzji administracyjnej w zakresie uznania administracyjnego, gdyż byłoby to wkraczaniem w ocenę treści rozstrzygnięcia pod względem celowości, a nie legalności. Sąd bada natomiast, czy w sprawie zachodzą warunki materialno-prawne uzasadniające skorzystanie przez organ administracji z przysługującego mu uprawnienia. Glosator przedmiotowego wyroku zwraca natomiast uwagę, że celowość działania organu administracji powinna być

---

<sup>81</sup> J. Świątkiewicz, *Zakres kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego (w świetle orzecznictwa sądowego)*, RPEiS 1984, nr 1, s. 37 (w odniesieniu do stanowisk wyrażanych na sympozjum sędziów NSA w Popowie w dniach 11–12.5.1983 r.).

<sup>82</sup> T. Woś, *op.cit.*, s. 114 oraz 116–117.

<sup>83</sup> Sygn. II SA 129/83, OSPiKA 1988, nr 11, poz. 247 (z glosą Z. Leońskiego).

badana w ramach obowiązującego prawa – o celach danego uprawnienia organu administracji stanowi w szczególności: preambuła danego aktu prawa materialnego, przepisy ogólne Kodeksu postępowania administracyjnego (Ordynacji podatkowej), których dyrektywy wykraczają poza prawo procesowe, a dotyczą także przepisów prawa materialnego. A zatem w sprawach decyzji uznaniowych istnieje sfera podlegająca kontroli legalności zawierająca: zakres, w jakim prawo zezwala organowi na określone działanie, kryteria, jakimi organ ma się przy tym kierować, oraz, czy faktycznie organ kierował się kryteriami ustalonymi przez prawo.

Warte wskazania są również doświadczenia z działalności francuskiej Rady Stanu. Jedną z podstaw do zaskarżenia decyzji administracyjnych jest tzw. *détournement de pouvoir*, tzn. sytuacja, w której władza administracyjna wydała dany akt w ramach swoich kompetencji, lecz dla osiągnięcia innego celu niż ten, dla realizacji którego została ustanowiona. W opinii francuskiej doktryny uprawnienia Rady Stanu cały czas mieszczą się w ramach kontroli legalności aktów administracyjnych.

Tak więc należy uznać, że kontrola legalności decyzji uznaniowej obejmuje badanie jej zgodności z wartościami aksjologicznymi wynikającymi z celów funkcjonowania danego organu. Zdaniem autora kontrola ta w istocie będzie jednak dotyczyła samego uzasadnienia decyzji, a nie jej rozstrzygnięcia (sentencji) – tzn. wyboru jednego spośród co najmniej dwóch dozwolonych prawem zachowań organu. Wybór rozstrzygnięcia leży bowiem w polu dyskrecjonalnej władzy administracji i możliwa jest jedynie jego ocena pod względem słuszności, nie zaś legalności, której dokonują sądy administracyjne<sup>84</sup>. Jeżeli decyzja wydana została zgodnie z prawem procesowym i materialnym, to choćby w ocenie sądu była niesłuszna, nie podlega uchynieniu, gdyż sąd administracyjny nie jest uprawniony do badania merytorycznej zasadności (celowości) decyzji administracyjnej. Zasada ta ma zastosowanie zarówno wtedy, gdy decyzja ma charakter „związany”, jak i wtedy, gdy przepis prawa materialnego nie określa wiążąco sposobu załatwienia sprawy, dając organowi administracyjnemu możliwość wyboru sposobu jej załatwienia – sąd administracyjny nie może poddawać ocenie, czy dokonany przez organ administracji wybór jest słuszny<sup>85</sup>.

---

<sup>84</sup> Por. wyrok NSA z 16.9.1994 r. sygn. SA/Łd 474/94, LEX nr 26522; wyrok NSA z 20.3.1996 r., sygn. SA/Kr 3017/95, LEX nr 26668; przytaczany już wyrok NSA z 3.3.1998 r.; wyrok NSA z 25.9.1998 r., sygn. III SA 1691/97, LEX nr 44801; przytaczany już wyrok NSA z 11.6.2003 r.

<sup>85</sup> Wyrok SN z 19.3.1985 r., sygn. III ARN 18/83, OSNCAP 1986, nr 5, poz. 72, glosa J. Borowskiego do tego wyroku – „Nowe Prawo” 1987, nr 2, s. 119–125.

Decyzja negatywna może (ale nie musi) być zgodna z prawem zarówno wtedy, gdy wystąpiły wypadki uzasadniające umorzenie, jak i gdy nie miały one miejsca. W takiej sytuacji negatywne załatwienie wniosku podatnika uchyla się od kontroli pod względem zgodności z prawem. Innymi słowy: sąd administracyjny nie rozstrzyga o tym, czy w danej sprawie podatek powinien, czy nie powinien zostać umorzony<sup>86</sup>.

Niemniej jednak uzasadnienie musi wykazać – i podlega to kontroli pod względem legalności – że wzięto pod rozwagę wszystkie okoliczności przemawiające za uwzględnieniem wniosku strony, lecz – w przypadku decyzji odmownych – mają one mniejszą wagę niż pozostający z nimi w konflikcie interes społeczny<sup>87</sup>. Decyzja podatkowa w sprawach z zakresu uznania administracyjnego wydana bez należytego uzasadnienia faktycznego i prawnego jest decyzją dowolną<sup>88</sup>. Jeżeli jednak organy administracji dokonały powyższej analizy to nie jest możliwe uchYLENIE decyzji przez sąd z powodu innego rozumienia treści interesu społecznego i indywidualnego przez skład orzekający<sup>89</sup>. Tak zdefiniowany zakres kontroli sądowej obejmuje jednak coś więcej niż tylko procedurę prowadzenia postępowania. Kontroli podlegają bowiem materialno-prawne granice uznania administracyjnego, a więc kwestia, czy organy rozważyły wszystkie wartości determinujące rozstrzygnięcie i ustaliły hierarchię pomiędzy nimi. Pozytywna odpowiedź na to pytanie zamyka jednak sądowi drogę do narzucenia odmiennego rozumienia treści interesu indywidualnego i społecznego – kontroli podlega bowiem kwestia, czy organ administracji rozważył wszystkie okoliczności sprawy, a nie jakie nadał im znaczenie w kontekście wyboru rozstrzygnięcia. Niemniej jednak przyjęte przez organ administracyjny rozgraniczenie interesu społecznego i indywidualnego musi być logicznie spójne, adekwatne do okoliczności faktycznych sprawy, a podjęte rozstrzygnięcie stanowić jego konsekwencję.

---

<sup>86</sup> Przykładowo zob. wyrok NSA z 8.6.1994 r., sygn. III SA 1797/93, „Wspólnota” 1994, nr 35, s. 18; przytaczany już wyrok NSA z 23.12.1999 r.; przytaczany już wyrok NSA z 3.2.2000 r.; przytaczany już wyrok NSA z 14.9.2001 r.

<sup>87</sup> Przykładowo w wyroku NSA z 17.3.1994 r., sygn. SA/Po 3597/93, „Wspólnota” 1994, nr 39, s. 14, stwierdzono, że uznanie wniosku za nie zasługujący na uwzględnienie nie może być dowolne i wymaga uzasadnienia odpowiadającego wymogom art. 107 § 3 Kodeksu postępowania administracyjnego. Nie można uznać za przekonujące uzasadnienie przez organ podatkowy decyzji odmawiającej umorzenia zaległości podatkowej stwierdzeniem, że przedmiotem działania urzędów skarbowych jest terminowa i zgodna z prawem podatkowym realizacja wpływów do budżetu państwa.

<sup>88</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z 6 lipca 2005 r., sygn. I SA/Bk 134/05, LEX nr 187915.

<sup>89</sup> Por. S. Zapalska, op.cit., s. 35.

Wszystkie te okoliczności muszą jasno wynikać z uzasadnienia decyzji, którego prawidłowość warunkuje prawidłowość rozstrzygnięcia. W tej sytuacji szczególnego znaczenia nabiera stwierdzenie, że decyzja administracyjna nie może polegać na „dorobieniu” uzasadnienia do przyjętego rozstrzygnięcia, lecz jest wręcz przeciwnie – to rozstrzygnięcie jest wypadkową analizy faktów i norm prawnych dokonanych w uzasadnieniu decyzji. Zdaniem J. Borkowskiego zaprzeczeniem prawidłowego uzasadnienia faktycznego jest racjonalizacja decyzji, tj. późniejsze „dorabianie” sztucznych argumentów do rozstrzygnięcia podjętego bez oglądania się na wyniki postępowania dowodowego<sup>90</sup>. Prawidłowość uzasadnienia decyzji uznaniowej będzie w konsekwencji oznaczała, że leżący w polu dyskrecyjnej władzy organu wybór rozstrzygnięcia jest zgodny z prawem. Wadliwość uzasadnienia (np. niepełność, brak powiązania z materiałem dowodowym sprawy, brak wewnętrznej spójności lub zgodności z zasadami logiki i doświadczenia życiowego) będzie natomiast skutkowałą wadliwością podjętego rozstrzygnięcia, a w konsekwencji całej decyzji. Braki w uzasadnieniu uwidaczniają bowiem błędy w procesie subsumcji, a wadliwe rozstrzygnięcie jest ich konsekwencją i ma niejako „wtórny” charakter wobec wadliwości uzasadnienia<sup>91</sup>.

Dokonana przez autora analiza opublikowanych (w formie papierowej oraz dostępnych elektronicznie) wyroków NSA dotyczących umorzenia zaległości podatkowej (art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej i art. 31 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych), zwolnienia płatnika z obowiązku poboru podatku (art. 22 § 2 Ordynacji podatkowej) oraz zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego/poboru podatku (art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych) wykazała, że – co do zasady – składy orzekające widziały w polu swojej kontroli jedynie kwestie proceduralne i wykazywały, że decyzje negatywne dla wnioskodawców uchylają się w praktyce kontroli sądowej pod względem legalności. Często stwierdzano, że decyzje oparte o przepisy o charakterze uznaniowym praktycznie uchylają się od kontroli pod kątem kryterium legalności, sprawowanej przez sądownictwo administracyjne, ponieważ decyzja negatywna (niekorzystna dla strony) nie narusza prawa zarówno wtedy, gdy wystąpiły przesłanki (gospodarcze lub społeczne) umorzenia zaległości podatkowej, jak też, gdy nie wystąpiły. W pełnym zakresie zaskarżone decyzje podlegają badaniu co do ich zgodności z przepisami proceduralnymi<sup>92</sup>. Wyroki

<sup>90</sup> J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Łódź-Zielona Góra [bdw], s. 63–64.

<sup>91</sup> K. Radzikowski, *Skutki procesowe wadliwości uzasadnienia decyzji administracyjnej*, „Glosa” 2004, nr 9, s. 37.

<sup>92</sup> Zob. przykładowo wyrok NSA z 1.6.1994 r., sygn. III SA 1734/93, „Wspólnota” 1994, nr 42, s. 16.

te należy ocenić krytycznie. Autor stoi na stanowisku, że kontrola legalności decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych nie sprowadza się do oceny, czy organ podatkowy przestrzegał reguł postępowania, w szczególności w zakresie postępowania dowodowego. Postępowanie dowodowe nie stanowi bowiem celu samego w sobie, lecz służy właściwej subsumcji normy prawnej. Co więcej, gdyby przyjąć pogląd o nie podlegającej kontroli sądowno-administracyjnej dowolności organu w podejmowaniu rozstrzygnięcia w ramach uznania administracyjnego postępowanie dowodowe byłoby w istocie bezcelowe. Nie można bowiem odmówić logiczności stwierdzeniu, że skoro zawsze można rozpatrzyć negatywnie wniosek podatnika, to decyzja negatywna, uchylająca się kontroli sądowej, mogłaby równie dobrze zostać podjęta i bez przeprowadzenia postępowania dowodowego. Co więcej, paradoksalnie nawet samo naruszenie procedury postępowania nie będzie miało *de facto* wpływu na wynik sprawy – niezależnie bowiem od tego, czy przepisy proceduralne były przestrzegane, czy nie, organ administracyjny mógłby wypełniając dyspozycję „organ może” tak samo uwzględnić lub odmówić uwzględnienia wniosku strony. Moim zdaniem wymóg przestrzegania przepisów proceduralnych ma w istocie sens tylko wtedy, gdy będziemy patrzeć na niego w kontekście prawno-materialnych granic uznania administracyjnego. Tylko bowiem w takiej sytuacji nie rozpatrzenie wszystkich okoliczności sprawy ma istotny wpływ na jej wynik, gdyż uniemożliwione jest właściwe zastosowanie norm prawa materialnego stanowiących granice uznania administracyjnego w danej sprawie. Jeżeli natomiast przyjąć, że nawet po ustaleniu w toku właściwie prowadzonego postępowania zaistnienia przesłanek uwzględnienia wniosku strony organ może w ramach swojego uznania wydać decyzję negatywną i uchyla się to spod kontroli sądowej, sytuacja ta *de facto* nie będzie się różniła od przypadku, gdy organ zastosuje tak samo zdefiniowane uznanie administracyjne wobec niewłaściwie ustalonego stanu faktycznego sprawy.

Wspomniana powyżej analiza orzeczeń wykazała, że jedynie w pojedynczych przypadkach w sprawach sąd wkraczał w kontrolę prawno-materialnych granic uznania administracyjnego. Wskazówkę w tym zakresie zawiera wyrok Sądu Najwyższego z 24 czerwca 1993 r.<sup>93</sup> Sąd stwierdził w nim, że z decyzjami uznaniowymi wiąże się zwiększona kontrola sądowa, co oznacza, że istnienie okoliczności uzasadniających rozstrzygnięcie negatywne dla

---

<sup>93</sup> Sygn. III ARN 33/93, PiP 1994, nr 9, ss. 111–115 (tezy wyroku wraz z glosą M. Wierbowskiego). *Nota bene* glosator skrytykował tezę o zwiększonym zakresie sądowej kontroli decyzji uznaniowych, stwierdzając, że realizacja administracji publicznej nie może należeć do sądu.



strony musi zostać bezspornie udowodnione, a prawidłowość tego dowodzenia podlega kontroli sądowej zarówno co do faktu, jak i co do prawa. Jak wynika natomiast z przytaczanych już wyroków Sądu Najwyższego z 18 listopada 1993 r. i NSA z 21 czerwca 2001 r., wykazanie i dokładne sprecyzowanie interesu społecznego, jego znaczenie i przesłanki powodujące konieczność jego przedłożenia nad interesem indywidualnym, muszą podlegać wnikliwej kontroli instancyjnej i sądowej.

Jak wspomniano, rozgraniczenie słuszných interesów podatników oraz interesu społecznego (budżetu Państwa/samorządu terytorialnego) powinno odbywać się na zasadzie proporcjonalności. Wskazano też, że niekiedy ustawodawca statuuje dodatkowe granice uznania administracyjnego, które zaburzą zastosowanie tej zasady. Mogą nimi być wszystkie przepisy rangi ustawowej odnoszące się do danej sytuacji (w tym innych działów prawa – nie tylko prawa podatkowego/administracyjnego, a także Konstytucji)<sup>94</sup>.

Interesującym przykładem zastosowania w praktyce ograniczeń zakresu uznania administracyjnego jest wyrok NSA z 4.11.1999 r.<sup>95</sup> Zwrócono w nim uwagę, że pogląd organów, iż przepisy o charakterze uznaniowym pozwalają im zawsze na podjęciu rozstrzygnięcia, które uważają za stosowne, stanowi nadużycie uznania administracyjnego. Konieczne jest respektowanie całego porządku prawnego (zwłaszcza Konstytucji), z którego wynikać mogą dyspozycje ograniczające swobodę rozstrzygnięcia w ramach uznania administracyjnego. Z Konstytucji wynika obowiązek władz publicznych dbania o zapewnienie bezpieczeństwa ekologicznego współczesnym i przyszłym pokoleniom, co w sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia sądu uzasadniało umorzenie zaległości w podatku rolnym dotyczącego polderu, który ze względu na walory przyrodnicze, powinien zostać wyłączony z przedsięwzięć gospodarczych.

Warto zwrócić również uwagę na wyrok NSA 18 grudnia 1996 r.<sup>96</sup>, w którym przedmiotem orzekania była prawidłowość decyzji w sprawie zaniechania poboru zaliczek na podatek na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. Zgodnie z jego regulacją organy podatkowe mogą zaniechać w całości lub w części ustalania i poboru podatków, zwłaszcza, gdy pobranie podatku mogłoby zagrozić zdolności gospodarczej zakładu lub

---

<sup>94</sup> Zob. przytaczaną już głosę M. Mincer-Jaśkowskiej do wyroku NSA z 27.9.1991 r., głosę J. Borkowskiego do wyroku NSA z 26.10.1984 r., sygn. II SA 1161/84, OSPiKA 1986, nr 3, poz. 48; wyrok SN z 28.11.1990 r., sygn. III ARN 28/90, PiP 1991, nr 9, s. 110–118 (tezy wyroku wraz z głosą W. Sokolewicza).

<sup>95</sup> Sygn. III SA 7860/98, „Głosa” 2000, nr 8, s. 22–24.

<sup>96</sup> Sygn. I SA/Po 823/96, LEX nr 28975.

egzystencji podatnika. Tym samym, analizowany przepis wprowadza dwie przesłanki, które odpowiednio – zgodnie z zasadą proporcjonalności – podnoszą wymóg ważkości przesłanek, które uzasadniałyby odmowne załatwienie wniosku podatnika. Zdaniem sądu w przedmiotowej sprawie zaistniały okoliczności w stopniu rzutującym na zagrożenie bytu podatnika i jego rodziny, co jednoznacznie wynika z dowodów zebranych w sprawie. Tym samym – zdaniem sądu – załatwiając odmownie wniosek podatnika organy administracji zlekceważyły w toku załatwiania sprawy słuszny interes obywatela (art. 7 KPA), prowadząc postępowanie w sposób pozbawiający obywatela zaufania do organów Państwa (art. 8 KPA).

Jeszcze dalej idące wnioski wynikają z wyroku NSA z 27.9.1991 r.<sup>97</sup>, w którym sąd stwierdził, że jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania wyjaśniającego ustalono, iż wnioskodawca rzeczywiście znajduje się w trudnej sytuacji materialnej i pobranie podatku mogłoby zagrozić jego egzystencji, organ – działając w granicach przyznanego mu uznania – nie powinien odmówić udzielenia podatnikowi jednej z form ulg przewidzianej w art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych. W świetle argumentów prezentowanych w niniejszym artykule do należy zgodzić się z tezą powyższego wyroku o tyle, o ile organ administracji nie wykazał, na tyle ważnego interesu publicznego, że „neutralizowałby” on wskazane w art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych dodatkowe granice uznania administracyjnego. Bez takiego wskazania ze strony sądu administracyjnego zamiast kontrolować rozstrzygnięcie organu administracji w kontekście jego uzasadnienia wkroczył w sferę luzu decyzyjnego, stwierdzając, kiedy organy administracji powinny zastosować ulgi na podstawie uznania administracyjnego przewidzianego w art. 8 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Podobnie, należy negatywnie ocenić te (nieliczne) wyroki NSA, w których dokonywano pełnej kontroli decyzji opartych na uznaniu administracyjnym<sup>98</sup>. Jako kryterium wskazywano okoliczności natury celowościowej (słusznościowej), którym uchybił organ administracyjny. Zdaniem autora, zadaniem sądu jest zbadanie, czy organ administracji dokonał oceny celowościowej (słusznościowej) okoliczności faktycznych sprawy z uwzględnieniem zasad i wartości aksjologicznych wynikających z odpowiednich norm prawnych, sam jednak nie jest uprawniony do dokonania takiej oceny, nawet jeżeli nie zgadza się z merytorycznym rezultatem tego procesu. Powyższe rozróżnienie stanowi gra-

<sup>97</sup> Sygn. SA/Wr 817/91, OSP 1993, nr 9, poz. 176 (z glosą M. Mincer-Jaśkowskiej).

<sup>98</sup> Wyrok NSA z 11.2.1981 r., sygn. SA 233/81, ONSA 1981, nr 1, poz. 8; wyrok NSA z 2.12.1981 r., sygn. SA/Gd 159/81 – niepublikowany.

nicę ingerencji sądu administracyjnego kontrolującego decyzję z punktu widzenia legalności.

## 5. Podsumowanie

Z charakteru decyzji uznaniowych wynikają specyficzne zasady sądowej kontroli ich legalności. Sądy administracyjne nie oceniają samego wyboru jednej z dwóch lub więcej możliwości działania danego organu administracji, gdyż to wchodziłoby w funkcję decyzyjną, a nie kontrolną, lecz ich obowiązkiem jest badanie procesu myślowego organu administracji uwidocznionego w uzasadnieniu aktu administracyjnego. Prawidłowość uzasadnienia decyzji uznaniowej będzie w konsekwencji oznaczała, że leżący w polu dyskrecjonalnej władzy organu wybór rozstrzygnięcia jest zgodny z prawem. Wadliwość uzasadnienia (np. niepełność, brak powiązania z materiałem dowodowym sprawy, brak wewnętrznej spójności lub zgodności z zasadami logiki i doświadczenia życiowego) będzie natomiast skutkowałą wadliwością podjętego rozstrzygnięcia, a w konsekwencji całej decyzji. Braki w uzasadnieniu uwidaczniają bowiem błędy w procesie subsumcji, a wadliwe rozstrzygnięcie jest ich konsekwencją i ma niejako „wtórny” charakter wobec wadliwości uzasadnienia.

Badaniu przez sąd administracyjny podlegają przesłanki materialno-prawne uzasadniające skorzystanie przez organ administracji z przysługującego mu uprawnienia. W przypadku uznania administracyjnego podkreśla się konieczność do przestrzegania granic zewnętrznych ustawy, a więc kwestii związanej z upoważnieniem do uznania, ale również konieczność przestrzegania sformułowanych przez prawo dyrektyw wyboru, które mają wpływ na uznanie, choć nie mogą go jednak eliminować. Celowość działania organu administracji powinna być badana w ramach obowiązującego prawa – o celach danego uprawnienia organu administracji stanowi w szczególności: preambuła danego aktu prawa materialnego, przepisy ogólne Kodeksu postępowania administracyjnego (Ordynacji podatkowej), których dyrektywy wykraczają poza prawo procesowe, a dotyczą także przepisów prawa materialnego. A zatem w sprawach decyzji uznaniowych istnieje sfera podlegająca kontroli legalności zawierająca: zakres, w jakim prawo zezwala organowi na określone działanie, kryteria, jakimi organ ma się przy tym kierować, oraz, czy faktycznie organ kierował się kryteriami ustalonymi przez prawo. Badanie samych przepisów proceduralnych, co wielokrotnie dokonywały sądy administracyjne, to z pewnością za mało dla prawidłowej sądowej kontroli legalności decyzji uznaniowych.