

**BEZPIECZEŃSTWO PRAWNE
I BEZPIECZEŃSTWO OBROTU
PRAWNEGO W POLSCE**

REDAKCJA NAUKOWA:

Jan Mojak, Agnieszka Żywicka, Leszek Bielecki

Lublin 2019

WYŻSZA SZKOŁA EKONOMII I INNOWACJI W LUBLINIE

Seria wydawnicza:

Monografie Wydziału Administracji i Nauk Społecznych WSEI

Bezpieczeństwo prawne i bezpieczeństwo obrotu prawnego w Polsce

Redakcja naukowa:

Jan Mojak, Agnieszka Żywicka, Leszek Bielecki

Recenzenci:

prof. zw. dr hab. Marek Wierzbowski, UW

dr hab. Jacek Widło, prof. KUL

Korekta:

Maria Padło

© *Copyright by* Innovatio Press Wydawnictwo Naukowe
Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji w Lublinie

Wszelkie prawa zastrzeżone. Kopiowanie, przedrukowywanie i rozpowszechnianie całości lub fragmentów niniejszej pracy bez zgody wydawcy zabronione.

Skład, łamanie i projekt okładki:

Anna Konieczna

Printed in Poland

Innovatio Press Wydawnictwo Naukowe

Wyższej Szkoły Ekonomii i Innowacji

20–209 Lublin, ul. Projektowa 4

tel.: + 48 81 749 17 77, fax: + 48 81 749 32 13

www.wsei.lublin.pl

ISBN 978-83-66159-12-9

SPIS TREŚCI

Słowo wstępne	5
Magdalena Ajchel Konsolidacja administracji podatkowej a katalog zadań krajowej administracji skarbowej.	7
Leszek Bielecki Prawo do informacji i wsparcia w projekcie ustawy Ordynacja podatkowa jako element gwarancji bezpieczeństwa prawnego	15
Ryszard Czerniawski Prawo i czas	23
Paweł Falenta Ochrona wierzyciela w świetle przestępstwa z art. 301 § 1 k.k. – rozważania doktryny i orzecznictwa	33
Mateusz Górka Wpływ defektów otoczenia prawnego w Polsce na zachowania organizacyjne przedsiębiorstw	43
Anna Hołda-Wydrzyńska Przeciwdziałanie praktykom korupcyjnym w świetle projektu ustawy o jawności życia publicznego.	55
Izabela Jankowska-Prochot Przestępczość „białych kołnierzyków” na przykładzie fałszerstwa pieniędzy. Konsekwencje dla gospodarki	73
Joanna Sylwia Kierzkowska Bezpieczeństwo prawnośrodowiskowe kształtowane przez pryzmat „Krajowego planu gospodarki odpadami 2022”	85
Eliza Komierzyńska-Orlińska Punkt Informacji dla Przedsiębiorcy jako doradcza instytucja wsparcia dla przedsiębiorców	97
Angelika Kurzawa Obowiązek zawierania umów cywilnoprawnych przez przedsiębiorców jako instrument zapewnienia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego	111
Anna Lichosik Zmiana warunków emisji obligacji jako zagrożenie dla bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.	123

Piotr Makarzec

Kształtowanie się bezpieczeństwa dokumentów w prawie polskim 133

Elżbieta Małecka

Rola organów regulacyjnych w tworzeniu bezpieczeństwa obrotu gospodarczego na przykładzie wybranych instrumentów ochrony podmiotów gospodarczych narażonych na stosowanie praktyk monopolistycznych. . . . 149

Aleksander Mazan

Przedstawicielstwo w polskim systemie prawnym 163

Jan Mojak, Tomasz Turski

Przesłanki i skutki zastosowania art. 518 Kodeksu cywilnego w toku postępowania o ogłoszenie upadłości „likwidacyjnej” dłużnika – spółki komandytowej z udziałem spółki z o.o. jako komplementariusza 175

Jerzy Paśnik

Niektóre aspekty procesu tworzenia prawa w teorii i praktyce legislacyjnej . 187

Piotr Ruczkowski

Instytucja milczącego załatwienia sprawy jako środek ochrony prawnej strony w postępowaniu administracyjnym 205

Krzysztof Świątczak

Czy zasadne byłoby zlikwidowanie uznania administracyjnego przy wydawaniu decyzji przez organy podatkowe? 219

Dominik Tyrawa

Bezpieczeństwo prawne jako wyznacznik działania administracji publicznej 227

Tomasz WołowiczIncome taxation *versus* fiscal policy (selected problems). 237

SŁOWO WSTĘPNE

Bezpieczeństwo prawne rozumiane jako spójność i stabilność systemu prawa, w tym w szczególności jego wykładni, stanowi fundament państwa i jego instytucji, często jest też utożsamiane z pewnością prawa. Według Trybunału Konstytucyjnego, w demokratycznym państwie prawa „jedną z podstawowych zasad określających stosunki między obywatelem a państwem jest zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa”¹, która opiera się na pewności prawa. Pewność prawa oznacza przy tym nie tylko stabilność przepisów prawa, ale przede wszystkim możliwość przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa.

Z bezpieczeństwa prawnego wypływa z kolei zasada bezpieczeństwa obrotu prawnego, pojawiająca się na etapie stosowania prawa w obrocie profesjonalnym, konsumenckim i powszechnym. Zasada ta nie została *expressis verbis* sformułowana w żadnym przepisie prawa, jednak jej istnienie i znaczenie nie budzi wątpliwości². Można ją ujmować jako stabilność, pewność obrotu prawnego i skuteczność mechanizmów prawnych, która we współczesnym prawie prywatnym, w warunkach dynamicznych zmian i rozwoju społeczno-gospodarczego odgrywa coraz większą rolę. Bez odwołania się do tej zasady nie sposób zrozumieć wielu podstawowych konstrukcji cywilistycznych³. Urzeczywistnienie obu tych kanonów gwarantuje rozwój społeczny i zrównoważony wzrost gospodarczy.

Problematyka bezpieczeństwa prawnego i bezpieczeństwa obrotu prawnego w Polsce stały się w ostatnim czasie niezwykle aktualnymi zagadnieniami, które zyskują nowe znaczenie, nie tylko na gruncie nauk prawnych ale przede wszystkim w złożonym procesie stosowania prawa. Niniejsza monografia wpisuje się w aktualne trendy, jest próbą wielowymiarowego przedstawienia instytucji prawnych, które mają urzeczywistnić bezpieczeństwo prawne i bezpieczeństwo obrotu prawnego.

Autorzy poszczególnych rozdziałów podjęli się trudu eksplikacji instytucji, instrumentów i mechanizmów prawnych kształtujących bezpieczeństwo prawne i bezpieczeństwo obrotu prawnego w ujęciu prawa publicznego oraz prawa prywatnego. Oddawane do Państwa rąk opracowanie jest wobec tak obranej koncepcji badawczej, nowatorską próbą ukazania wybranych problemów, nie podejmowaną dotychczas w takim ujęciu w literaturze prawniczej. Proponowany podział odrywa się tym samym od klasycznych klasyfikacji na instrumenty prawa

¹ Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU Nr 5/2000, poz. 138.

² Szerzej na ten temat: J. Mojak, *Ewolucja zasad współczesnego prawa cywilnego – zasada bezpieczeństwa obrotu, Zasady prawa w strukturze systemu prawa*, L. Leszczyński, (red.) Studia Iuridica Lubliniensa Vol XXV, 1, s. 151 i n.

³ J. Mojak, *Ewolucja zasad...*, s. 151 i n.

publicznego i prywatnego, zaś jego celem jest praktyczne spojrzenie na rolę prawa w analizowanych obszarach w ujęciu funkcjonalnym.

Prezentowane w poszczególnych rozdziałach poglądy i stanowiska merytoryczne stanowią wyraz indywidualnych przekonań Autorów. Rolą redaktorów niniejszego tomu było przede wszystkim usystematyzowanie wątków i stworzenie przejrzystej struktury, stanowiącej transparentny obraz prawnych aspektów, implikujących bezpieczeństwo prawne i bezpieczeństwo obrotu prawnego w Polsce. Czy cel został zrealizowany – pozostawiamy ocenie Szanownych Czytelników.

Lublin, luty 2019 r.

*Leszek Bielecki
Jan Mojak
Agnieszka Żywicka*

CZY ZASADNE BYŁOBY ZLIKWIDOWANIE UZNANIA ADMINISTRACYJNEGO PRZY WYDAWANIU DECYZJI PRZEZ ORGANY PODATKOWE?

1. WSTĘP

Kwestia uznania administracyjnego przy wydawaniu decyzji przez organy podatkowe wzbudzała i będzie wzbudzać wiele kontrowersji. Wśród wybitnych przedstawicieli polskiej doktryny i orzecznictwa coraz częściej pojawiają się głosy krytyczne wobec uznania administracyjnego przy wydawaniu ww. decyzji. Postuluje się nawet zlikwidowanie uznania administracyjnego. Podkreśla się, że racjonalizacja postępowania podatkowego wymaga jednocześnie całkowitego odejścia od możliwości wydawania przez organy podatkowe decyzji w ramach uznania administracyjnego¹. Kwestię uznania administracyjnego przy wydawaniu decyzji przez organy podatkowe należy rozpatrzyć i dokładnie przeanalizować tym bardziej, że 1 stycznia 2020 roku prawdopodobnie wejdzie w życie nowa ordynacja podatkowa². Obecni ustawodawcy, tworząc nowe akty prawne, nie powinni bowiem powielać błędów swoich poprzedników, lecz wyciągać wnioski i tworzyć prawo tak, aby było ono z jednej strony coraz doskonalsze i łatwiejsze do przyswojenia dla podatników, płatników i inkasentów, a z drugiej strony – aby organy podatkowe nie miały problemów związanych ze stosowaniem nowych przepisów. Roztropność ustawodawcy w tworzeniu nowych przepisów i norm prawa podatkowego jest koniecznością. Niestety często nowe rozwiązania związane z podatkami są wprowadzane pochopnie w celu osiągnięcia doraźnych efektów, bez uwzględnienia szerszej perspektywy³. Organy publiczne żyją dzięki podatnikom i winny mieć na uwadze chociażby wagnerowskie zasady o ochronie źródeł opodatkowania⁴. Podatek musi być dostosowany do zdolności jego poniesienia

¹ M. Staniszewski, *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*, Warszawa 2011, s. 379–382.

² Nowa ordynacja podatkowa: umowa o współdziałaniu, mediacja, kontrola na życzenie, <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/306209950-Nowa-ordynacja-podatkowa-umowa-o-wspoldzialaniu-mediacja-kontrola-na-zyczenie.html> [dostęp: 29.06.2018].

³ P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017.

⁴ J. Małecki, *Aequum et bonum est lex legum (sędzia podatkowy a ustawa)*, [w:] W. Miemieć (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Wrocław 2009, cyt. za: A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 89.

przez podatnika⁵. Działalność podatkowa naruszająca granice podatkowe wywołuje „prawo rosnących oporów podatkowych”⁶. Władza państwowa nie może niszczyć własności ani jej wyczerpywać poprzez nadmiar podatków i ciężarów publicznych. Możliwe jest jedynie jej ograniczenie dla dobra ogółu⁷. Zatem w dziedzinie spraw podatkowych oprócz ustrojowych standardów politycznych, ekonomicznych i społecznych przywiązywać wagę należy także do klarownych zasad etycznych⁸. Ponadto istotne jest również wyeliminowanie wszelkich możliwości nadużywania prawa zarówno przez organy podatkowe, jak i podmioty, na których ciąży obowiązek podatkowy. W obecnie obowiązującym systemie podatkowym procedura jest bowiem bardzo rozbudowana, kosztowna, mało efektywna⁹. Cyt. „Konieczne jest zatem wprowadzenie takich zmian w przepisach prawa podatkowego, aby z jednej strony procedury podatkowe nie mogły być wykorzystywane do odwlekania wykonania zobowiązań podatkowych, a z drugiej – aby podatnik nie był przymuszany do wykonania zobowiązania, które zostało określone (ustalone) decyzją wydaną bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa”¹⁰.

Celem niniejszego artykułu jest rozważenie zasadności zlikwidowania uznania administracyjnego przy wydawaniu decyzji przez organy podatkowe na gruncie przepisów powszechnie obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Autor zamierza zrealizować swoje zamierzenie poprzez analizę poglądów wybitnych przedstawicieli doktryny i orzecznictwa.

2. POJĘCIA UZNANIA ADMINISTRACYJNEGO

Na gruncie przepisów prawa powszechnie obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej nie zdefiniowano pojęcia „uznanie administracyjne”. W doktrynie termin ten definiuje się jako uprawnienie administracji do określania wiążącej konkretyzacji prawa, a zatem i wiążącej indywidualizacji prawa¹¹. Jest to uprawnienie organu do dyskrecjonalnego działania¹². W ramach uznania administracyjnego organ podejmuje tzw. decyzje uznaniowe¹³. Dzięki uznaniowości administracyjnej

⁵ Tamże, s. 83.

⁶ W. Gerloff, *Die öffentliche Finanzwirtschaft*, t. 1, Frankfurt 1948, s. 214 cyt. za: A. Gomułowicz, dz. cyt., s. 61.

⁷ *Encyklika Leona XIII, Rerum novarum*, cyt. za: J. Salij, *Płacenie podatków*, „W Drodze” 2006, nr 1 (389), s. 123–128 cyt. za: A. Gomułowicz, dz. cyt., s. 16.

⁸ A. Gomułowicz, dz. cyt., s. 13.

⁹ M. Staniszewski, dz. cyt., s. 379–382.

¹⁰ Tamże.

¹¹ D. Dąbek, *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010, s. 417 i n. cyt. za: A. Gomułowicz, dz. cyt., s. 162.

¹² B. Wojciechowski, *Dyskrecjonalność sędziowska – studium teoretycznoprawne*, Toruń 2004, s. 89, cyt. za: A. Szot, *Ślusznosc a uznanie administracyjne*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2011, nr 15, s. 177.

¹³ A. Kisielewicz, J. P. Tarno, 3. *Formy działania administracji w ramach funkcji reglamentacyjnej [w]: Sądowa kontrola administracji w sprawach gospodarczych*, LEX, 2013.

organowi przysługuje tzw. luz decyzyjny. Oznacza to, że może on rozstrzygnąć sprawę według określonych w przepisach prawnych sposobów, przy czym każdy z nich objęty jest domniemaniem legalności¹⁴.

W doktrynie wyodrębnia się dwa ujęcia uznania administracyjnego – wąskie i szerokie¹⁵. Według zwolenników pierwszego z nich swoboda działania przysługuje organowi na etapie ustalania konsekwencji prawnych danego stanu faktycznego. W ujęciu szerokim natomiast obejmuje ona również interpretację pojęć nieostrych¹⁶. Na potrzeby tego artykułu uznanie administracyjne będzie rozumiane wąsko, co jest w dużej mierze zgodne z poglądami współczesnej doktryny oraz orzecznictwa¹⁷. Używanie w przepisach prawnych zwrotów niedookreślonych stanowi swego rodzaju luz decyzyjny, aczkolwiek nie jest to przesłanka ku temu, aby nadać rozstrzygnięciu charakter uznaniowy¹⁸ w sensie doboru rozstrzygnięcia.

Wartym podkreślenia jest fakt, iż w ramach uznania administracyjnego niektórzy przedstawiciele doktryny wyróżniają tzw. uznanie administracyjne ograniczone. Termin ten dotyczy w szczególności rozstrzygnięć organów podatkowych w przedmiocie odroczenia terminu płatności podatku albo rozłożenia zapłaty należności podatkowej na raty¹⁹. Organ podatkowy nie ma bowiem pełnej swobody w dokonywaniu przekształcenia elementu czasu w treści zobowiązania podatkowego. Jest on także ograniczony przesłankami, które muszą zaistnieć, aby można wydać decyzję np. o odroждении terminu płatności podatku albo rozłożenia zapłaty należności podatkowej na raty. Przy czym w podanych przypadkach mamy do czynienia ze swego rodzaju paradoksem, ponieważ ustawodawca dokonał tegoż ograniczenia poprzez zastosowanie klauzul generalnych. Tym samym

¹⁴ T. Bąkowski, *Uznanie administracyjne*, [w:] E. Bojanowski, K. Żukowski, *Leksykon prawa administracyjnego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009, s. 483–488 cyt. za: A. Kisielewicz, J. P. Tarno, dz. cyt.

¹⁵ A. Szot, dz. cyt., s. 176.

¹⁶ A. Ostrowska, *Teoretycznoprawne aspekty uznania administracyjnego*, [w:] L. Leszczyński (red.), *Wykładnia prawa – odrębności w wybranych gałęziach prawa*, Lublin 2006, s. 21, cyt. za: A. Szot, dz. cyt., s. 176.

¹⁷ Zob. M. Jaśkowska, *Uznanie administracyjne a inne formy władzy dyskrecjonalnej*, [w:] R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System prawa administracyjnego. Instytucje prawa administracyjnego*, Warszawa 2010, s. 246. Zob. również m.in. wyrok NSA z 21.10.2010, sygn. akt I OSK 827/10, system informacji LEX nr 602347; wyrok WSA w Rzeszowie z 16.12.2000, sygn. akt I SA/Rz 715/10, system informacji Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (dalej CBOSA); wyrok WSA w Lublinie z 12.03.2009, sygn. akt II SA/Lu 55/09, system informacji LEX nr 543776; postanowienie NSA z 18.02.2009, sygn. akt I OSK 405/08, system informacji LEX nr 557039, cyt. za: A. Szot, dz. cyt., s. 176.

¹⁸ A. Ostrowska, *Teoretycznoprawne aspekty uznania administracyjnego*, [w:] L. Leszczyński (red.), *Wykładnia prawa – odrębności w wybranych gałęziach prawa*, Lublin 2006, s. 23, cyt. za: A. Szot, dz. cyt., s. 176.

¹⁹ Por. A. Błaś, *Jednostka wobec dyskrecjonalnych uprawnień administracji publicznej*, [w:] *Jednostka wobec działań administracji publicznej*, Rzeszów 2001, s. 24 cyt. za: A. Nita, 5.2. Porozumienia poprzedzające uznaniowe decyzje podatkowe [w:] *Porozumienia w prawie podatkowym*, LEX, 2014.

uznanie administracyjne jest ograniczane pojęciami nieostrymi. Pojęcia nieostre natomiast stwarzają nową kategorię luzu tzw. luzu interpretacyjnego²⁰. Tym samym uznaniowość organu jest dość szeroka, co może sprawiać, że wydawane przez niego decyzje, mimo zgodności z prawem, mogą wzbudzać kontrowersje.

3. POGŁĄDY DOKTRYNY ORAZ INNE ARGUMENTY POPIERAJĄCE LIKWIDACJĘ UZNANIOWOŚCI ADMINISTRACYJNEJ

Przedstawiciele doktryny krytykujący uznaniowość administracyjną w kwestii wydawania decyzji przez organy podatkowe podkreślają, że z uznaniowością administracyjną, czyli pewną swobodą działania organów wiąże się charakterystyczna typologia błędów²¹. Są to przede wszystkim: arbitralność, nadużycie prawa, przekroczenie prawa²². W przypadku, gdy organy nieprawidłowo wykorzystują daną im swobodę działania, może dochodzić do naruszeń w sferze praw wolności i interesów jednostek²³. Samo bowiem uznanie administracyjne może wzbudzać kontrowersje już z samej swojej istoty, którą stanowi możliwość głębokiego wkraczania w sferę praw podmiotowych jednostki, a prawa te stanowią wartość konstytucyjnie chronioną²⁴.

Ponadto nie można traktować pojęcia organ podatkowy abstrakcyjnie. Organem podatkowym jest bowiem człowiek, jeden z obywateli. Może on daną przez ustawodawcę w dobrej wierze uznaniowość wykorzystywać do realizacji własnych interesów. Jest to sytuacja bardzo niepożądana, bowiem prawo staje się wtedy nie wartością nadrzędną, którą zgodnie z rzymską sentencją *ius est ars boni et aequi* powinno być, lecz jedynie narzędziem służącym do urzeczywistniania celów poszczególnych jednostek.

Analizując problematykę uznaniowości administracyjnej, należy oceniać jej konsekwencje zarówno z punktu widzenia ustawodawcy i organów podatkowych, jak i podmiotów, na których spoczywają obowiązki podatkowe. Dla przeciętnego płatnika, podatnika i inkasenta bardzo istotną cechą prawa jest jego pewność i przejrzystość. Tylko dzięki pewności i przejrzystości prawa będą realizowane podstawowe zasady konstytucyjne wynikające m.in. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej tj. zasada zaufania obywatela do państwa (przez doktrynę uznana za fundament państwa prawnego²⁵) czy zasada jednoznaczności prawa.

²⁰ J. Zimmermann, *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996, s. 117 cyt. za: Tamże.

²¹ M. Gębala, *Uznanie administracyjne w systemie prawa niemieckiego*, PiP 2011, z. 1, s. 73 i n.; J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005 cyt. za: A. Gomułowicz, dz. cyt., s. 162.

²² A. Gomułowicz, dz. cyt., s. 162.

²³ Tamże.

²⁴ Tamże.

²⁵ *Komentarz do art. 2 Konstytucji RP*, [w:] M. Safjan, L. Bosek, *Konstytucja RP. Komentarz do art. 1–86*. Tom I, Warszawa 2016, Legalis.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że druga z ww. zasad nakłada obowiązek formułowania przepisów prawa w sposób poprawny, precyzyjny i jasny, a „standard ten wymagany jest zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę praw i wolności”²⁶. Tym samym podmioty, na których ciąży obowiązek podatkowy, powinny po pierwsze wiedzieć, jakie warunki muszą zostać spełnione, aby uzyskać dany przywilej, a po drugie powinny mieć pewność, że jeżeli spełnią dane warunki, to ten przywilej uzyskają. Z aksjologii konstytucyjnej opartej na przyrodzonej oraz niezbywalnej godności człowieka, można wywieść taki obowiązek tworzenia prawa podatkowego, który jest zorientowany nie tylko na dobro publiczne, lecz także na dobro jednostki (standard równowagi)²⁷. Ustawodawcę podatkowego wiąże oprócz zasady państwa prawnego także potrzeba ochrony wolności i praw ekonomicznych jednostki czy prawa do prywatności²⁸. Podkreśla się również konieczność sprawiedliwości proceduralnej²⁹.

Przeciwko uznaniowości administracyjnej przemawia również fakt, iż ustawodawca przyznał organom podatkowym luz decyzyjny w kwestiach dotyczących przede wszystkim interesu podatnika bądź płatnika. Zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku, odroczenie terminu płatności podatku czy umorzenie zaległości podatkowych to przywileje mogące przysługiwać danemu obywatelowi, jednakże są one uzależnione od woli organu. Co prawda przyznawanie ww. uprawnień podatnikowi będącemu w sytuacji kryzysowej służy także interesowi państwa, ponieważ ma ono większy pożytek z podmiotu, który przewycięży kłopoty i dalej będzie płacił podatki, niż z podmiotu, który zapłaci podatek w pełnej wysokości, lecz spowoduje to jego bankructwo. Niestety takiej mentalności nie posiada wiele osób piastujących funkcje organów podatkowych, które nierzadko myślą bardzo krótkowzrocznie i utożsamiają interes państwa z bezwzględny od wszelkich okoliczności płaceniem i pobieraniem podatków.

Słuszność krytycznych ocen wobec luzu decyzyjnego organu podatkowego potwierdza także fakt, iż kontrola decyzji uznaniowych przez sądy administracyjne jest bardzo ograniczona. Analiza orzeczeń sądowych wskazuje, że kontrola ta ogranicza się do zbadania:

²⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99, OTK 2000 nr 1, poz. 2, Legalis.

²⁷ A. Gomułowicz, dz. cyt., s. 92.

²⁸ Tamże, s. 92.

²⁹ Tamże. „W ocenie Trybunału Konstytucyjnego (zob. wyrok TK z dnia 31 marca 2005 r., SK 26/02, OTK 2005, nr 3, poz. 29; wyrok z dnia 16 stycznia 2006 r., SK 30/05, OTK 2006, nr 1, poz. 2) sprawiedliwość proceduralna wyznacza standard zaufania jednostki wobec władzy publicznej. Oznacza, że jednostka ma prawo oczekiwać od władzy, której zachowanie się ocenia (legislatywa), nie tylko poszanowania konstytucyjnych standardów dotyczących decyzji prawodawczych, lecz także respektowania przejrzystości komunikatywności, precyzji i jasności przepisów prawnych”.

- „1) czy uznanie administracyjne było dane przez prawo (uznanie musi wynikać z norm upoważniających – „organ może”, „organ jest upoważniony”, „organ jest uprawniony”);
- 2) czy uznanie zostało wykorzystane przez właściwy organ;
- 3) czy nie zostały przez organ przekroczone prawne granice uznania;
- 4) czy uznanie zostało wykonane przez organ administracji stosowanie do celu wynikającego z upoważnienia”³⁰.

Badany jest zatem jedynie błąd uznania³¹, a nie słuszność decyzji. Tym samym kontrola działań organów podatkowych jest bardzo ograniczona, co może stanowić jeszcze większą pokusę do wydawania decyzji zgodnych z prawem, lecz mających wątpliwe podłoże aksjologiczne.

Tym samym krytyczne głosy wobec uznaniowości administracyjnej wiążą się przede wszystkim z wykorzystywaniem przez organy podatkowe luzu decyzyjnego do wydawania decyzji arbitralnych czy nadużywających prawo, realizacją przez organy podatkowe własnych interesów bądź interesów pewnej wąskiej grupy podmiotów, a także niemożnością oceny przez sądy administracyjne danej decyzji pod względem jej słuszności.

4. POGŁĄDY DOKTRYNY ORAZ INNE ARGUMENTY SPRZECIWIĄJĄCE SIĘ LIKWIDACJI UZNANIOWOŚCI ADMINISTRACYJNEJ

Wśród zwolenników istnienia uznaniowości administracyjnej podkreśla się przede wszystkim fakt, iż ustawodawca nie jest w stanie przewidzieć, a tym bardziej w odpowiedni sposób ująć w treści podatkowego stanu faktycznego sytuacji nadzwyczajnych, dotyczących konkretnego podatnika³². Ustawodawca jest świadomy, że są pewne szczególne sytuacje, w których realizacja w pełni obowiązku podatkowego nie jest możliwa³³. Może bowiem mieć miejsce sytuacja, w której zachowanie danego podmiotu jest bardzo wątpliwe pod względem prawnym, a jednak spełnia on przesłanki określone przez ustawodawcę np. dot. przyznania ulgi podatkowej. Organ podatkowy dysponując luzem decyzyjnym nie musi w takiej sytuacji wydać decyzji pozytywnej, a w szczególnych przypadkach luz decyzyjny ma skutecznie chronić realizację obowiązków podatkowych³⁴.

Wydawanie decyzji uznaniowych nie wiąże się według zwolenników ww. koncepcji ze swobodnym i arbitralnym działaniem organu podatkowego. Nie ma

³⁰ Tamże, s. 163.

³¹ B. Wojciechowski, *Wyważanie reguł wykładni jako element dyskrecjonalności sędziowskiej*, [w:] A. Choduń, S. Czepita (red.), *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga Jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, Szczecin 2010, s. 166–167, cyt. za: A. Gomułowicz, dz. cyt., s. 163.

³² R. Dyckhoff, *Die Steuermilderung aus Billigkeitsgründen. Eine Untersuchung über ihr Wesen und ihre Zulässigkeit im Rechtsstaat*, Münster 1959, s. 20, cyt. za: A. Nita, *Porozumienia poprzedzające*, dz. cyt.

³³ A. Gomułowicz, dz. cyt., s. 128.

³⁴ Tamże, s. 129.

bowiem sytuacji, w której organ działałby bez żadnego skrępowania. Zawsze jest on związany normami prawa materialnego czy proceduralnego³⁵.

Tym bardziej słuszne jest twierdzenie, w myśl którego organ decyzyjny nie ma całkowitego luzu decyzyjnego. Organ dysponuje jedynie pewnym luzem decyzyjnym. Ustawodawca przyznał ww. podmiotom możliwość kształtowania treści rozstrzygnięcia, ale uprawnienie to powinno zostać zdeterminowane wyważeniem interesu społecznego i słusznego interesu obywateli³⁶.

Ponadto organy podatkowe oprócz klauzul generalnych są ograniczone w swoim działaniu m.in. przez zasady ogólne postępowania podatkowego. W przypadku decyzji uznaniowych szczególne znaczenie mają takie zasady jak: zasada prawdy materialnej³⁷, zasada pogłębiania zaufania obywateli³⁸ czy zasada przekonywania³⁹. Organ podatkowy winien zatem podejmować wszelkie działania, aby dokładnie zbadać stan faktyczny, prowadzić postępowanie podatkowe w sposób budzący zaufanie, a także wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierował się przy załatwianiu sprawy. Ponadto podmiot niezadowolony z danej decyzji ma prawo odwołać się zgodnie z zasadą dwuinstancyjności postępowania podatkowego do organu wyższego stopnia⁴⁰. W przypadku wydania decyzji niekorzystnej przez organ II stopnia, dany podmiot ma możliwość złożenia skargi do sądu administracyjnego.

Uznaniowość administracyjna nie oznacza według jej zwolenników całkowitej dowolności w podejmowaniu decyzji przez organy podatkowe. Są one związane klauzulami generalnymi, a także zasadami postępowania podatkowego. Ponadto organ podatkowy ma możliwość wyważenia interesu społecznego i słusznego interesu obywateli, a po spełnieniu przesłanek do wydania decyzji pozytywnej, nie musi on wydawać takiej decyzji, jeżeli ma uzasadnione wątpliwości, których nie był w stanie przewidzieć ustawodawca tworząc prawo.

³⁵ A. Szot, *Słuszność a uznanie*, dz. cyt., s. 180.

³⁶ G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 113 cyt. za: J. Drosik. 4.2. *Uznanie administracyjne*, [w:] *Sprawa nadpłaty jako przedmiot postępowania podatkowych*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis.

³⁷ Art. 122 ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa* (t. j. Dz. U. 2017 poz. 201 z późn. zm.). Treść artykułu brzmi: „W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym”.

³⁸ Tamże, art. 121. Treść artykułu brzmi: „§ 1. Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.
§ 2. Organ podatkowy w postępowaniu podatkowym obowiązany jest udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania”.

³⁹ Tamże, art. 124. Treść artykułu brzmi: „Organ podatkowy powinien wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu”.

⁴⁰ Tamże, art. 127. Treść artykułu brzmi: „Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne”.

5. WNIOSKI

Biorąc pod uwagę ilość negatywnych cech uznania administracyjnego należy stwierdzić, że wymagana jest bądź jej likwidacja bądź wprowadzenie istotnych zmian. Prawo powinno być maksymalnie jasne i przejrzyste dla przeciętnego obywatela, a uznaniowość sprawia, że osiągnięcie ww. rezultatów jest jeszcze trudniejsze. W celu ochrony interesów podatników, płatników i inkasentów można zlikwidować uznaniowość administracyjną bądź wprowadzić pewne zmiany, do których zalicza się m.in. wprowadzenie rozwiązań, które w pewnych szczególnych przypadkach umożliwią sądowi administracyjnemu nie tylko ocenę zgodności decyzji uznaniowych z prawem, lecz także ocenę słuszności tych decyzji⁴¹. Sąd administracyjny mógłby zatem w niektórych przypadkach zastąpić organ administracji w wydaniu rozstrzygnięcia⁴². Jednakże ww. pomysły nie znalazły wystarczającej aprobaty wśród ustawodawcy i wygląda na to, że koncepcje te nie znajdują również poparcia wśród twórców nowej ordynacji podatkowej.

BIBLIOGRAFIA

- Drosik J., *Uznanie administracyjne*, [w:] *Sprawa nadpłaty jako przedmiot postępowań podatkowych*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369301375/55> [dostęp: 20. 11. 2017.]
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, Wolters Kluwer Polska.
- Kisielewicz A., Tarno J., *Formy działania administracji w ramach funkcji reglamentacyjnej*, [w:] *Sądowa kontrola administracji w sprawach gospodarczych*, LEX <https://sip.lex.pl/#/monograph/369279798/105> [dostęp: 20.11.2017].
- Nita A., *Porozumienia poprzedzające uznaniowe decyzje podatkowe*, [w:] *Porozumienia w prawie podatkowym LEX*, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369305497/38> [dostęp: 20.11.2017].
- Safjan M., Bosek L., *Konstytucja RP. Komentarz do art. 1–86*. Tom I, Warszawa 2016, Legalis.
- Smoleń P., Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, C. H. Beck.
- Szot Adam, *Słuszność a uznanie administracyjne*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2011, 15.
- Nowa ordynacja podatkowa: umowa o współdziałaniu, mediacja, kontrola na życzenie*, z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99, OTK 2000 nr 1, poz. 2, Legalis, <http://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/306209950-Nowa-ordynacja-podatkowa-umowa-o-wspoldzialaniu-mediacja-kontrola-na-zyczenie.html> [dostęp: 29.06.2018].

⁴¹ A. Gomułowicz, dz. cyt., s. 164.

⁴² Tamże.