Pojęcia kluczowe: *uznanie administracyjne, umorzenie zaległości podatkowych, Ordynacja podatkowa*

Igor Rapicki

Granice uznania administracyjnego w sprawach podatkowych – analiza art. 67a Ordynacji podatkowej

Abstrakt

Artykuł podejmuje problem granic uznania administracyjnego w sprawach podatkowych na tle art. 67a Ordynacji podatkowej. Przedstawiono tezę, że uznanie nie może być dowolne – podlega ograniczeniom wynikającym z konstytucyjnych zasad legalizmu, równości i proporcjonalności. Wnioskiem jest uznanie, że uznaniowość organu podatkowego nie ma charakteru dowolnego, lecz wpisuje się w szerszy kontekst kontroli legalności działania administracji publicznej.

I. Wstęp

Celem niniejszego artykułu nie jest kwestionowanie ustalonych faktów, podstaw ustroju sądownictwa administracyjnego w Polsce ani podważanie utrwalonych linii orzeczniczych czy doktrynalnych. Autor nie zmierza również do zaprzeczenia legitymacji instytucji uznania administracyjnego w sprawach podatkowych. Intencją pozostaje raczej próba refleksji nad sensem i systemowym uzasadnieniem przyjętego w polskim systemie podatkowym założenia, zgodnie z którym decyzje podejmowane w ramach uznania administracyjnego, a więc takie, w których organ działa niejako jak podmiot obdarzony wolą decyzyjną, pozostają w istotnym zakresie poza możliwością rozliczenia tej woli w drodze kontroli sądowej.

Na tle instytucji umorzenia zaległości podatkowych, uregulowanej w art. 67a Ordynacji podatkowej[1], autor stawia pytanie o rzeczywisty zakres swobody uznania organów podatkowych i jej granice, zarówno w sensie formalnoprawnym, jak i systemowym, w kontekście zasad wynikających z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz idei demokratycznego państwa prawnego. Rozważania koncentrują się wokół napięcia pomiędzy konstytucyjną zasadą powszechności opodatkowania a dopuszczalnością

1 Ustawa z dnia 29.09.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r. nr 137 poz. 926, t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 111), dalej: OrdPod.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

odstępstw od niej, dokonywanych przez organy podatkowe na podstawie swobodnego uznania administracyjnego.

Instytucja umorzenia – choć uregulowana ustawowo i wspomniana już w Konstytucji RP[2] – pozostaje jedną z najbardziej kontrowersyjnych form realizacji uznania administracyjnego w praktyce. Tym istotniejsze staje się zbadanie, jak dalece sądy administracyjne weryfikują tego rodzaju decyzje.

Wobec nieostrego charakteru klauzul generalnych przewidzianych w Ordynacji podatkowej kluczowego znaczenia nabierają ogólne rozważania dotyczące ustroju administracji skarbowej oraz jej funkcji, a także omówienie podstawowych instytucji ogólnego prawa podatkowego, w szczególności zobowiązania podatkowego, dla wykazania granic uznania administracyjnego organów.

II. Administracja skarbowa w demokratycznym państwie prawnym

Max Weber wskazywał, że najbardziej rozwiniętą formą sprawowania władzy jest władza legalna – czyli oparta na przekonaniu obywateli, że normy prawne są wiążące, a organy państwa działają w granicach udzielonego im upoważnienia[3]. W realiach demokratycznego państwa prawnego, jakim jest Rzeczpospolita Polska, administracja publiczna – również skarbowa – musi wzmacniać to przekonanie poprzez przejrzystość i profesjonalizm. W szczególności dotyczy to decyzji uznaniowych, które, choć zgodne z prawem, mogą wpływać na poczucie sprawiedliwości i legitymacji działań państwa.

Administracja skarbowa, działająca dziś w ramach Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), pełni podwójną rolę – wykonuje władzę administracyjną w sferze danin publicznych oraz udziela wsparcia podatnikom w realizacji ich obowiązków[4]. Zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy o KAS jej zadania obejmują nie tylko egzekwowanie należności, ale i działania pomocnicze – co zakłada standard rzetelności, proporcjonalności i poszanowania praw jednostki[5]. W tym kontekście instytucja umorzenia zaległości podatkowych może pełnić funkcję wzmacniania zaufania do systemu podatkowego, o ile stosowana jest w sposób należycie uzasadniony. Z humanitarnego charakteru administracji publicznej w demokratycznym państwie prawnym wynika, że nie można oczekiwać od obywatela wiedzy specjalistycznej z zakresu procedury podatkowej ponad jego ustawowe obowiązki, dlatego organy podatkowe – zwłaszcza Krajowa Administracja Skarbowa – mają zatem obowiązek nie tylko egzekwować

2 Ustawa Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2.04.1997 r. (Dz.U. nr 78 poz. 483 z późn. zm.), dalej: Konstytucja RP; art. 217.

3 E. Sokalska, *Max Webers paerception of beurocracy and modern rational model of administration*, „Studia Prawnoustrojowe, Zagadnienia Administracji Publicznej" 2010, s. 145–147.

4 Ustawa z dnia 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.), dalej: ustawa o KAS; art. 1 ust. 2.

5 *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. L. Bielecki, A. Gorgol, Warszawa 2018, teza 2–4, art. 1, s. 55.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

należności, ale również wspierać podatnika w rzetelnym wykonywaniu obowiązków względem Skarbu Państwa[6].

Podatki, zgodnie z definicją zawartą w art. 6 OrdPod, są „publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym oraz bezzwrotnym świadczeniem pieniężnym na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikającym z ustawy podatkowej". Artykuł 6 pełni zatem funkcję rozszerzającą względem art. 2 OrdPod, który pojęcie „podatków" rozciąga także na zaliczki, raty, opłaty i inne niepodatkowe należności budżetowe. Definicja podatku ma zatem nie tylko charakter opisowy, ale także operacyjny, wyznaczając granice całej kategorii świadczeń publicznoprawnych.

Ujęcie to znajduje potwierdzenie również w art. 3 pkt 2 OrdPod, definiującym „przepisy prawa podatkowego" jako przepisy ustaw podatkowych, ratyfikowanych umów międzynarodowych oraz aktów wykonawczych. Świadczy to o funkcjonalnym i szerokim rozumieniu systemu podatkowego, liczy się więc treść i cel regulacji, nie zaś nazwa aktu czy świadczenia.

Takie ujęcie ustawowe podatku jako daniny publicznej pokazuje, że ustawodawca celowo chciał zaznaczyć, iż relacje finansowe między państwem a obywatelem nie są prostym przełożeniem prywatnych zasad, lecz mają swój własny, odrębny, publiczny charakter. Podkreśla to także A. Gomułowicz, wskazując, że podatnik nie jest poddanym państwa, a relacja podatkowa musi godzić dobro wspólne z prawami jednostki[7]. Opodatkowanie to wyjątkowo drażliwa sfera kolizji interesów państwa i obywatela, dlatego jego wymiar powinien uwzględniać wartości konstytucyjne: legalność, proporcjonalność i poszanowanie własności. Świadczenie podatkowe ma bez wątpienia charakter obowiązku najwyższej rangi, a niewywiązywanie się z niego godzi w fundament relacji obywatel–państwo. Równocześnie jednak, dla zachowania legitymacji systemu, obowiązki te powinny być egzekwowane zgodnie z prawem i w granicach konstytucyjnych wartości szanujących prawa obywatela.

Na potrzeby niniejszego opracowania autor przyjmuje ugruntowany w doktrynie pogląd, zgodnie z którym prawo podatkowe funkcjonuje w sferze dominującego *imperium*, w której państwo występuje jako podmiot władczy, a nie strona stosunku prywatnoprawnego[8]. Taki pogląd, podważający pośrednio pełną autonomię prawa podatkowego[9], potwierdził m.in. WSA w Łodzi w wyroku I SA/Łd 116/21 116/21[10], wskazując na ścisły związek między prawem podatkowym a administracyjnym. W ocenie autora stanowi to właśnie przesłankę, by uznać prawo podatkowe za szczególnie

6 *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. A. Melizna, K. Tyszner, Warszawa 2024, teza 5 i 7 do art. 1 ust. 2, s. 67 i 68.

7 A. Gomułowicz, *Konstytucja a podatki* (w:) *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019, s. 82–83.

8 *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, P. Korzeniowski, Warszawa 2024, s. 101–103.

9 B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 349–356.

10 Wyrok WSA w Łodzi z 9.03.2021 r. (I SA/Łd 116/21), LEX nr 3179109.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

reprezentatywne dla badania relacji między państwem a jednostką w demokratycznym państwie prawnym.

Postępowania prowadzone przez organy KAS muszą spełniać nie tylko normy Ordynacji podatkowej[11], ale i ogólne standardy przypisane organom administracji w demokratycznym państwie prawa. Ochrona interesu fiskalnego nie może być realizowana w oderwaniu od kontekstu relacji między państwem a podmiotem prywatnym. Z licznych zasad ogólnych zawartych w Ordynacji podatkowej doktryna za najistotniejszą w kontekście relacji obywatela z organami podatkowymi uznaje zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów państwa (art. 121 OrdPod)[12]. Jej doniosłość potwierdza m.in. wyrok NSA w sprawie II FSK 2068/12[13], w którym uznano, że brak przejrzystości i schematyczne potraktowanie wniosku o ulgę narusza standardy tej zasady. Nawet w ramach uznania administracyjnego organy są zobowiązane do działania zgodnego z prawem, przejrzystego i należycie uzasadnionego – tak, by podatnik mógł przewidywać skutki prawne zarówno swoich działań, jak i decyzji państwa. Obywatel musi mieć poczucie, że państwo działa wedle określonych reguł, a nie według chwilowej woli urzędnika. W doktrynie pojawił się pogląd, zgodnie z którym zasada budzenia zaufania do organów podatkowych powinna ustępować zasadzie legalizmu w razie ich kolizji, a obowiązek działania w sposób budzący zaufanie obowiązywałby wyłącznie w granicach literalnego brzmienia przepisów[14]. W takiej koncepcji, w przypadku, gdyby organ wprowadził podatnika w błąd, nie miałby obowiązku korygowania skutków swojego działania, jeśli tylko formalnie działał zgodnie z prawem. Tego rodzaju stanowisko autor niniejszej pracy uznaje za niebezpieczne i błędne – oznaczałoby bowiem, że zaufanie obywatela do organu państwowego nie ma żadnej realnej ochrony w sytuacjach, gdy dochodzi do naruszeń materialnej sprawiedliwości. Przyjęcie takiej konstrukcji w praktyce sankcjonowałoby nadużycia procesowe i arbitralne wykorzystywanie przewagi instytucjonalnej przez organ[15]. Tymczasem zasady ogólne postępowania, w tym zasada zaufania oraz zasada działania na podstawie przepisów niebudzących wątpliwości, stanowią również normy prawne wiążące organ, których pominięcie nie może być usprawiedliwiane prostym odwołaniem do legalizmu w jego zawężonym rozumieniu.

Rozważając charakter relacji między państwem a obywatelem, nie sposób pominąć osobliwości natury samego organu administracji publicznej. Relacja ta nie

11 R. Szumlakowski, *Zasady prawne postępowania podatkowego organu administracji podatkowej w relacjach z podatnikiem*, Repozytorium Uniwersytetu Wrocławskiego, https://repozytorium.uni.wroc.pl/Content/38920/PDF/021.pdf (dostęp: 31.03.2025 r.).

12 S. Babiarz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024, s. 1070–1072, teza 1–8 do art. 121.

13 Wyrok NSA z 27.08.2014 r. (II FSK 2068/12), LEX nr 1512628.

14 P. Kobylski, *Zasada zaufania do organów podatkowych w cieniu zasady legalizmu*, „Civitas Et Lex", 202/25(1), s. 41–56, https://doi.org/10.31648/cetl.4564 (dostęp: 21.05.2025 r.).

15 P. Kobylski, *Zasada…*, s. 52–54.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

opiera się wyłącznie na hierarchii władztwa i podporządkowania, lecz na głębszej różnicy w zasadach działania obu stron. O ile podmiot prywatny działa w oparciu o wolność działania i subiektywne cele, o tyle organ działa w sposób zdeterminowany przez normy prawne, których celem jest realizacja interesu publicznego, a więc w tym przypadku egzekucja zobowiązań publicznoprawnych na rzecz Skarbu Państwa, a słuszność w rozumieniu ogólnoludzkim staje się drugorzędna[16].

Zasada legalizmu, wyrażona w art. 7 Konstytucji RP, a także art. 120 OrdPod, ustanawia jednoznacznie, że organy władzy publicznej działają wyłącznie na podstawie i w granicach prawa. Oznacza to całkowite odrzucenie zasady „co nie jest zakazane, jest dozwolone"[17] – przysługującej osobom fizycznym, a przyjęcie reguły, że każdy akt działania organu musi mieć normatywne umocowanie. Nawet gdyby osoba pełniąca funkcję w organie nie miała zamiaru egzekwować należności podatkowej, nie ma prawnej możliwości odstąpienia od działania, albowiem jej brak woli nie przekłada się na brak działania organu, ponieważ wola ta nie jest źródłem działania, lecz jedynie jego instrumentem.

Język prawny odzwierciedla tę specyfikę, mówi o „składzie" czy „właściwości"[18] organu, co każe myśleć o nim raczej jak o zjawisku funkcyjnym niż o bycie samodzielnym[19]. W istocie, organ nie „jest" kimś, ale organ „jest wykonywany" przez osobę fizyczną, która nie staje się organem, lecz go piastuje. Ujęcie to znajduje potwierdzenie w definicjach zawartych w Kodeksie postępowania administracyjnego[20], gdzie art. 5 § 3–6 nie definiuje istoty organu jako takiego, ale wskazuje, które jednostki organizacyjne i podmioty spełniają kryteria uznania za organ w konkretnych sprawach. To podejście nie opisuje cech „bytu", lecz funkcję przypisaną określonemu organowi[21].

Kluczową kwestią staje się tu problematyczna natura „woli organu". Wydanie decyzji administracyjnej – akt decyzyjny z samej istoty rzeczy – wydaje się wymagać aktu woli, a z filozoficznego punktu widzenia wola to cecha istot rozumnych, a więc ludzi. Pojawia się zatem pytanie: czy fikcja prawna, jaką jest organ, może mieć wolę? Odpowiedź musi brzmieć: nie sam organ, lecz osoba go piastująca wyraża wolę, ale tylko w takim zakresie, w jakim ta wola mieści się w granicach wyznaczonych przez prawo. Nie każda wola osoby fizycznej pełniącej funkcję będzie „wolą organu".

16 Co nie przeszkadza jednakże stosowaniu zasady słuszności dla celów odszkodowawczych. Zob. K. Konieczna, *Zasada słuszności jako przesłanka odpowiedzialności władzy publicznej*, „Studia Prawnoustrojowe" 2019/44.

17 Którą na gruncie prawa gospodarczego wprowadza dla podmiotów prywatnych ustawa z dnia 6.03.2018 r. o prawie przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 236 z późn. zm.). W art. 8: „Przedsiębiorca może podejmować wszelkie działania, z wyjątkiem tych, których zakazują przepisy prawa. Przedsiębiorca może być obowiązany do określonego zachowania tylko na podstawie przepisów prawa".

18 *Encyklopedia PWN*, hasło: *właściwość*, https://sjp.pwn.pl/sjp/wlasciwosc;2536886.html (dostęp: 31.03.2025 r.).

19 Z. Duniewska (w:) *Prawo administracyjne*, red. Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, Łódź 2013, s. 93; por. też W. Chróścielewski, *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2007, s. 26–27.

20 Ustawa Kodeks postępowania administracyjnego z dnia 14.06.1960 r. (Dz.U. z 1960 r. nr 30 poz. 168, t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 572).

21 J. Zimmerman, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2022, s. 172–173.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

Powstaje więc paradoks strukturalny: organ potrzebuje woli, aby działać, ale nie posiada jej sam. Wola, którą „wyraża", pochodzi od osoby fizycznej, lecz tylko wtedy, gdy jej akt woli jest zgodny z celem, strukturą i kompetencją przypisaną organowi. Osoba pełniąca funkcję działa więc nie jako jednostka prywatna, lecz jako kanał prawnie uformowanego działania instytucji. Ten mechanizm staje się szczególnie widoczny w administracji podatkowej. Krajowa Administracja Skarbowa nie działa we własnym imieniu, lecz jako oficjalny poborca należności publicznoprawnych na rzecz Skarbu Państwa, będącego osobą prawną w rozumieniu art. 33 Kodeksu cywilnego[22]. Ta dualistyczna natura organu, będącego jednocześnie konstruktem abstrakcyjnym i działającym za pośrednictwem konkretnego człowieka, tworzy specyficzne napięcie. Organ jest niezależny od osoby go piastującej, jego tożsamość i kompetencje nie zmieniają się wraz z wymianą kadrową. A jednak nie może działać bez osoby, która go ucieleśnia[23]. W tym sensie akt decyzji administracyjnej jest zawsze efektem interakcji: prawo dostarcza ram, osoba dostarcza woli, ale dopiero ich zgodność tworzyć może skuteczny akt organu.

W ocenie autora niniejszego artykułu mamy do czynienia z konstrukcją prawną o wysoce szczególnym charakterze, której praktyczne funkcjonowanie prowadzi do sytuacji, w której organ dysponuje wolą decyzyjną niemal całkowicie odporną na zewnętrzną kontrolę, o ile nie dojdzie do rażącego naruszenia prawa.

III. Charakter prawny zobowiązania podatkowego

W relacji między podatnikiem a organem podatkowym fundamentalne znaczenie mają dwie cechy zobowiązania podatkowego: jego obiektywny charakter oraz personalistyczne zakorzenienie. Podatnik znajduje się w szczególnej sytuacji – nie jest stroną w klasycznym sensie umowy ani nie kształtuje treści stosunku prawnego, który go wiąże. Obowiązek podatkowy powstaje niezależnie od jego woli, ale także niezależnie od woli organu. Jego źródłem są wyłącznie zdarzenia przewidziane w ustawie, z którymi prawo wiąże powstanie obowiązku podatkowego, definiowanego w art. 4 OrdPod. Jak precyzyjnie zauważa jeden z komentarzy: „obowiązek podatkowy powstaje w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w ustawie. Nie ma zatem znaczenia wola podatnika, ale także wola organu podatkowego. Zindywidualizowany obowiązek podatkowy powstaje zawsze z mocy prawa"[24]. Jego powstanie jest automatyczne, niezależne od świadomości czy woli którejkolwiek ze stron stosunku publicznoprawnego. W ten sposób prawo podatkowe ustanawia system, w którym treść obowiązków nie

22 Ustawa z dnia 18.05.1967 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. nr 16 poz. 93, t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1061).

23 Por. J. Boć, *Administracja publiczna*, Wrocław 2004, s. 214; por. także Z. Duniewska (w:) *Prawo administracyjne*, red. Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, Łódź 2013, s. 92–94.

24 *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023, teza 2, komentarz do art. 4, s. 26.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

jest negocjowana, lecz wynika wprost z ustawy. Razem z powstającym z niego zobowiązaniem obowiązek podatkowy jest więc podstawowym terminem prawa podatkowego. Zasada, że obowiązek podatkowy powstaje w wyniku zdarzeń określonych w ustawie, promuje stabilność systemu prawnego. Związany z obiektywnym charakterem obowiązku podatkowego wymiar etyczny należy rozumieć nie jako kategorię moralną *sensu stricto*, lecz jako wyraz gwarancji, że obciążenia publiczne nie powstają w wyniku doraźnej woli administracji publicznej[25].

Obowiązek ten wynika więc z ustawy, jest nieskonkretyzowany, przymusowy oraz pieniężny, a związany jest z wystąpieniem określonych ustawami zdarzeń go kreujących, a więc niejako bez wiedzy organów obowiązanych do jego ściągnięcia[26]. Jednakże ta obiektywność nie oznacza oderwania od konkretu. W momencie przejścia od obowiązku do zobowiązania podatkowego pojawia się jego cecha personalistyczna, a więc świadczenie staje się skonkretyzowane względem osoby podatnika, określone co do wysokości, terminu[27] i miejsca zapłaty[28]. Zobowiązanie podatkowe jest zatem osobiste: wiąże się bezpośrednio z konkretnym podmiotem, którego sytuacja faktyczna i prawna spowodowała jego powstanie. To właśnie w tym miejscu ujawnia się napięcie między bezosobowym charakterem systemu podatkowego a indywidualną sytuacją jednostki. Pomimo formalnej równości, każdy przypadek dotyczy przecież konkretnego człowieka, z jego własnymi możliwościami i ograniczeniami.

Jeśli w terminie określonym przez ustawę podatnik nie uiści należności, zobowiązanie przekształca się – również z mocy prawa – w zaległość podatkową. Zgodnie z art. 51 § 1 OrdPod zaległością jest podatek niezapłacony w terminie. Jest to konstrukcja absolutnie niezależna od winy podatnika czy działań organu, prawo nie przewiduje w tym zakresie żadnych wyjątków[29]. Co więcej, ewentualne zawinienia proceduralne, które utrudniły odpowiedzialnemu za wpłacenie kwot za podatek albo wręcz je uniemożliwiły we wskazanym terminie po stronie zobowiązanych do egzekwowania świadczeń publicznoprawnych organów nie mają dla tego faktu żadnego znaczenia, ponieważ prawo podatkowe w tym zakresie nie uznaje ważności przesłanki „winy"[30]. Jak potwierdził NSA w wyroku z 10.11.2021 r.[31], dotyczy to także innych niż podatki zobowiązań publicznoprawnych: zobowiązanie przekształca się w zaległość bez względu na przyczyny uchybienia.

25 A. Gomułowcz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 39–43.

26 P. Dąbek, K. Stolarski, *Ordynacja Podatkowa. Prawo materialne i procesowe*, Warszawa 2023, s. 73.

27 Należy pamiętać, o czym przypomina między innymi P. Borszowski (w:) *Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami*, red. P. Borszowski, Warszawa 2023, s. 97, że termin zapłaty podatku stanowi element prawa materialnego, a nie procesowego.

28 *Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami*, red. P. Borszowski…, s. 74–76.

29 *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, s. 443–444, teza 2–6 do art. 51.

30 *Ordynacja podatkowa*, t. 1, *Zobowiązanie podatkowe, Art. 1–119zzk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 668–669, teza 1 do art. 51.

31 Wyrok NSA z 10.11.2021 r. (I GSK 798/21), LEX nr 3282143.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

Obiektywizm prawa podatkowego przejawia się zatem nie tylko w sposobie powstawania zobowiązania, ale i w konsekwencjach niedopełnienia obowiązku, są one niezależne od intencji i ocen moralnych. Ta automatyczność ma jednak swoje uzasadnienie ustrojowe. Jest wyrazem konstytucyjnej zasady pewności prawa podatkowego (art. 217 Konstytucji RP), która gwarantuje obywatelowi, że opodatkowanie może nastąpić wyłącznie na podstawie ustawy, w sposób jednoznaczny i przewidywalny[32]. Choć pozornie może się to wydawać surowe, służy ochronie przed arbitralnością oraz wzmacnia zaufanie do państwa i prawa[33]. Automatyzm powstawania obowiązku podatkowego można przy tym postrzegać jako funkcjonalny wyraz regulacji konstytucyjnej zawartej w art. 217 Konstytucji RP, w ramach której o powstaniu obowiązku podatkowego co do zasady przesądza przepis ustawy, a nie wola którejkolwiek ze stron stosunku publicznoprawnego.

Warto jednak zauważyć, że sama relacja między podatnikiem a organem nie jest całkowicie jednostronna. Choć zobowiązanie podatkowe ma charakter władczy, przepisy przewidują możliwość złożenia wniosku o zastosowanie ulg. Co znamienne, złożenie takiego wniosku jest dobrowolne, ale równocześnie oznacza świadome poddanie się władczej kompetencji organu, który – jako wierzyciel publicznoprawny – zdecyduje o dalszych losach długu.

Skoro organ podatkowy, działając w ramach przyznanej mu uznaniowości, pozostaje jednocześnie związany przepisami prawa, a sam mechanizm powstania obowiązku, zobowiązania i zaległości podatkowej działa w sposób obiektywny i nieuchronny, to naturalnym wnioskiem wydaje się uznanie, że instytucja umorzenia została powołana właśnie po to, by umożliwić organowi łagodzenie skutków tej nieelastyczności. Działania tego wierzyciela jako organu administracji publicznej powinny dążyć do realizowania zasady sprawiedliwości będącej sednem systemu prawnego, a jego założeniami są zarówno standardy humanitarnego traktowania własnego obywatela, jak i ścisłe realizowanie przez podatników racjonalnych obowiązków wynikających z zobowiązaniowego stosunku prawnego wynikającego z przepisów tworzących normy prawne powszechnie obowiązujące[34].

Należy pamiętać, że utożsamianie zadłużenia publicznoprawnego z prywatnym i stosowanie wobec niego prostej zasady „zaciągnięte długi trzeba spłacać" jest nieuprawnione, ponieważ pomija odmienny charakter relacji obywatel–państwo oraz funkcję prawa publicznego w demokratycznym porządku prawnym. Podatek ma bowiem charakter świadczenia nieekwiwalentnego – jego uiszczenie nie daje podatnikowi

32 A który to postulat przez myśl podatkową znany jest już co najmniej od czasów wielkiego klasyka ekonomii Adama Smitha; A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022, s. 54–55.

33 M. Safjan, L. Bosek, *Konstytucja RP. Tom 2. Komentarz art. 87–245*, Warszawa 2016, s. 1483, teza 1 i 3 do art. 217 Konstytucji RP.

34 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2023, s. 166–167.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

prawa do bezpośrednich roszczeń wobec państwa. Jak podkreślił WSA we Wrocławiu[35], brak jest powiązania między konkretną wpłatą a konkretnym świadczeniem zwrotnym. Potwierdza to również Skalimowski: podatnik nie uzyskuje świadczenia wzajemnego, niezależnie od stopnia realizacji obowiązków podatkowych[36]. Mimo to, państwo – jako uczestnik tego stosunku – zobowiązane jest do świadczeń ogólnych na rzecz obywatela, takich jak bezpieczeństwo, ochrona zdrowia czy edukacja. Obie strony wykonują więc obowiązki niezależnie od siebie – podatnik płaci podatki niezależnie od efektywności administracji, a państwo zapewnia usługi publiczne i gwarantuje prawa i swobody niezależnie od statusu podatkowego jednostki. W tym sensie zrywa się tradycyjna relacja interesowności między świadczeniem a wzajemnością.

Wreszcie warto przypomnieć, że wszystkie daniny publiczne – jako dochód budżetowy – powinny być bezzwrotne, powszechne i przymusowe[37]. Ich konstrukcja i stosowanie przez organy podatkowe stanowi materializację zasad ustrojowych państwa prawa i ich urzeczywistnienie w praktyce stosowania prawa.

IV. Istota uznania administracyjnego i zakres jego kontroli sądowoadministracyjnej

Pojęcie uznania administracyjnego wykształciła doktryna prawa administracyjnego; nie jest ono zdefiniowane w żadnym akcie prawa powszechnie obowiązującego[38]. Rozumie się przez nie możliwość wydania przez organ administracji decyzji, której treść – w granicach prawa – stanowi jeden z kilku dopuszczalnych wariantów rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej. Uznanie oznacza więc przyznanie organowi określonego marginesu swobody decyzyjnej. W klasycznym ujęciu, ukształtowanym jeszcze w XIX wieku w nurcie pozytywizmu prawniczego, uznaniowość odzwierciedla wolę państwa co do konkretyzacji obowiązujących norm prawnych[39].

Uznanie można więc rozpoznać po istnieniu luzu decyzyjnego – elementu swobody działania, którym organ jako konstrukcja prawna reprezentowana przez osobę fizyczną zostaje wyposażony na podstawie i w granicach prawa. Mimo więc że organ działa w sposób sformalizowany i normatywnie ukształtowany, wyposażony jest w narzędzia umożliwiające wybór spośród zgodnych z prawem wariantów. Wprowadza

35 Wyrok WSA we Wrocławiu z 10.11.2020 r. (I SA/Wr 499/20), LEX nr 3152270.

36 P. Skalimowski, *Nieodpłatność w prawie podatkowym. Rozprawa doktorska napisana pod kierunkiem naukowym prof. dr. hab. Leonarda Etela*, Białystok 2021, https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/13746/1/P_K_Skalimowski_Nieodplatnosc_w_prawie_podatkowym.pdf (dostęp: 27.05.2025 r.).

37 Wyrok NSA z 22.11.2019 r. (II GSK 991/19), LEX nr 2764702.

38 Uznaniu administracyjnemu w prawie podatkowym najpełniejszy wyraz dał zapewne J. Orłowski w swojej klasycznej pracy *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005, w rozdziale poświęconym historii badań doktryny nad tym pojęciem na s. 15–21.

39 J. Orłowski, *Uznanie*…, s. 7.

to poza systemowe rozumowanie w kategoriach klauzul generalnych[40], które rozważać musi organ w celu prawidłowego stosowania prawa.

W odniesieniu do prawa podatkowego Orłowski wskazuje na niekonsekwencje niektórych stanowisk doktrynalnych, ale opowiada się za rozumieniem uznania jako rzeczywistej swobody organu w kształtowaniu decyzji w sprawach indywidualnych rozstrzyganych w sferze imperium. Zaznacza przy tym, że uznanie nie jest tożsame z oceną dowodów, lecz ma charakter materialnoprawny – kształtuje treść praw i obowiązków stron.

W nowszych pracach Orłowski podtrzymuje stanowisko[41], że brak jest legalnej definicji granic uznania, a instytucje z elementem uznaniowości takie jak ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych pozwalają organowi na kształtowanie sytuacji prawnej podatnika w oparciu o pojęcia nieostre i klauzule generalne. Taki model prowadzi do wysokiego poziomu wyrafinowania prawnego, ale też trudności dowodowych w praktyce. Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy – Prawo o ustroju sądów administracyjnych[42] sądy sprawują kontrolę działalności administracji publicznej, a zgodnie z ust. 2 – kontrola ta odbywa się pod względem zgodności z prawem. Art. 3 ust. 1 p.p.s.a. wskazuje, że kontrola obejmuje m.in. decyzje administracyjne. Jest to realizacja zasady trójpodziału władz: kontrola sądów administracyjnych pełni funkcję nadzorczą wobec władzy wykonawczej, której podporządkowana jest administracja publiczna[43].

Sądy administracyjne nie stanowią instancji odwoławczej, lecz orzekają co do legalności aktu – mogą go uchylić, stwierdzić jego nieważność lub bezskuteczność, o ile zachodzą przesłanki z art. 145 § 1 p.p.s.a. W myśl art. 134 § 1 p.p.s.a. sąd nie jest związany zarzutami ani podstawą prawną skargi, lecz rozstrzyga w granicach sprawy. W tym kontekście pojawiające się w praktyce poglądy[44], jakoby uznaniowość decyzji wyłączała jakąkolwiek kontrolę sądu nad jej treścią, budzą wątpliwości, z zasadami demokratycznego państwa prawa.

Nie sposób nie dostrzec paradoksu, że organ administracji publicznej wyposażany jest w cechy typowe dla osoby fizycznej, takie jak „wola" czy „przekonanie", które rzekomo stanowią podstawę jego decyzji uznaniowej. Tymczasem, zgodnie z systemowymi założeniami prawa publicznego, organ nie działa w oparciu o autonomiczne motywacje, lecz jako wykonawca norm prawnych.

W tym kontekście zasadne wydaje się pytanie, czy koncepcja woli organu – traktowanej jako swoista wewnętrzna, niedostępna z zewnątrz sfera decyzyjna – nie

40 A. Hanusz, *Klauzule generalne w ordynacji podatkowej*, PiP 2016/8, s. 3–17.

41 J. Orłowski, *Granice uznania administracyjnego w prawie podatkowym – współczesne stanowiska doktryny i orzecznictwa*. „Dyskurs Prawniczy i Administracyjny" 2023 (3), http://www.dyskurs.inp.uz.zgora.pl/index.php/DPiA/article/view/290 (dostęp: 27.05.2025 r.).

42 Ustawa z dnia 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm.), dalej: p.p.s.a.

43 A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczpospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 295–302.

44 Prezentowane między innymi przez skarżącego przedstawiającego swoje stanowisko w wyroku NSA z 17.03.2022 r. (III FSK 4800/21), LEX nr 3343988.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

wprowadza do struktury nowoczesnej administracji elementu o charakterze przednowoczesnym. Czy przyznanie organowi uprawnienia do decyzji uznaniowej, nieuwarunkowanej żadnym mechanizmem kontroli treści tej decyzji, nie zbliża tej konstrukcji do form relacji władczych charakterystycznych dla stosunków patronalnych lub wręcz feudalnych, w których decyzja dominującego podmiotu nie wymagała uzasadnienia i była przyjmowana jako przejaw nieprzeniknionej „łaski"?

V. Instytucja umorzenia zaległości podatkowych w świetle art. 67a Ordynacji podatkowej

Instytucja umorzenia zaległości podatkowych została wyraźnie wskazana w art. 217 Konstytucji RP, który stanowi, że zasady przyznawania ulg i umorzeń muszą być uregulowane ustawowo. Podkreśla to konstytucyjne znaczenie tej instytucji oraz wymóg odpowiedniego umocowania przepisów prawa podatkowego.

Podstawą ustawową umorzenia jest art. 67a OrdPod. Zgodnie z jego treścią organ podatkowy może – na wniosek podatnika – w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, m.in. odroczyć termin płatności, rozłożyć zapłatę na raty lub umorzyć w całości lub w części zaległość podatkową oraz związane z nią odsetki. Instytucja ta stanowi wyjątek od konstytucyjnej zasady powszechności opodatkowania i wprowadza do konstrukcji zobowiązań podatkowych możliwość ich modyfikacji w sytuacjach szczególnych.

Postępowanie w trybie art. 67a wszczynane jest na wniosek samego podatnika, który musi spełniać warunki określone w art. 168 OrdPod. Brak formalny skutkuje wezwaniem do jego uzupełnienia zgodnie z art. 169 § 1 OrdPod. Wniosek ma charakter osobisty – nie może zostać skutecznie złożony przez inne osoby, nawet zainteresowane bezpośrednio czy pośrednio wynikiem postępowania. W przypadku braku legitymacji organ odmówi wszczęcia postępowania art. 165a § 1 OrdPod.

Organ jest związany treścią wniosku – nie może wyjść poza jego granice, nawet jeśli istnieją przesłanki do szerszego zastosowania ulgi. Ograniczenie to stanowi pierwszą z granic uznaniowości – organ działa wyłącznie w zakresie wskazanym przez podatnika[45]. Wnioski o ulgę mogą dotyczyć wyłącznie zaległości podatkowych, a nie zobowiązań jeszcze niewymagalnych. Oznacza to, że nawet jeżeli istnieją powody do przyznania ulgi, podatnik musi poczekać do momentu powstania zaległości. Oczywiste staje się także, że wniosek o przyznanie ulgi umorzeniowej dotyczyć może tylko zaległości jeszcze niespłaconych. Zobowiązanie podatkowe[46], jak i jego forma

45 *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023, teza 2, komentarz do art. 67a, s. 311.

46 A. Nita, *Umorzenie zaległości podatkowej. Glosa do wyroku SN z dnia 6 lutego 2002 r., III RN 198/00*, „Glosa" 2003/2, s. 37–39, https://sip-1lex-1pl-10000f48g0000.han.uwm.edu.pl/#/publication/385912925/nita-adam-umorzenie-zaleglosci-podatkowej-glosa-do-wyroku-sn-z-dnia-6-lutego-2002-r-iii-rn-198-00?keyword=Nita%20Adam%20Glosa&cm=STOP (dostęp: 27.05.2025 r.).

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

przedawniona mają bowiem charakter kwotowy i personalny, co oznacza, że po uiszczeniu na ich rzecz należytych sum przestają istnieć i dla systemu prawnego stają się nieistotne.

Użycie przez ustawodawcę formuły „może" oznacza, że decyzja o przyznaniu ulgi pozostaje bezdyskusyjnie w sferze swobodnego uznania organu. Jednak uznaniowość ta nie ma charakteru arbitralnego – powinna służyć zrównoważeniu interesu fiskalnego Skarbu Państwa z zasadą sprawiedliwości społecznej. Art. 67a OrdPod nie może być również traktowany jako środek masowego oddłużania, ma bowiem charakter wyraźnie nadzwyczajny i nie powinien być domyślnym elementem strategii podatkowej podatników.

Pojęcie „ważnego interesu podatnika" wymienione w przypisie art 67a OrdPod nie ogranicza się w sposób wyraźny wyłącznie do sytuacji losowych. Może obejmować również nadzwyczajne trudności ekonomiczne takie jak niskie dochody, wysokie koszty godnego życia, jeżeli uniemożliwiają one regulowanie zobowiązań. Tym samym ulga może zostać przyznana również w sytuacjach „normalnych", lecz powinna pozostać wyjątkiem od zasady terminowego regulowania zobowiązań[47]. W praktyce, rozpatrując wniosek, organ powinien uwzględniać nie tylko bieżącą sytuację majątkową podatnika, ale także przyczyny powstania zaległości, a więc np. utratę dochodu, chorobę, błędy proceduralne czy inne obiektywne okoliczności. System prawa pozostaje sformalizowany, lecz przewiduje mechanizmy łagodzące skutki jego bezwzględnego działania tam, gdzie mogłoby to prowadzić do jawnej niesprawiedliwości.

Poczynić należy zatem podstawowe spostrzeżenie, nasuwające się zarówno na gruncie literalnej wykładni przepisów wprowadzających omawiane klauzule generalne, jak i analizy przywoływanego orzecznictwa sądów administracyjnych oraz dorobku doktryny odnoszącego się do art. 67a Ordynacji podatkowej, iż klauzule te charakteryzują się w istocie nieostrym i niejednoznacznym zakresem normatywnym. Okoliczność ta dodatkowo utrudnia prawidłowe odtworzenie zarówno założeń ustawodawcy, jak i rzeczywistych skutków regulacji dotyczących instytucji umorzenia.

W każdym przypadku, gdy organ przychyli się do wniosku, Skarb Państwa traci część roszczenia, co stanowi wyjątek od zasady równości obywateli wobec prawa, wymagającej co do zasady, aby zadłużenie publicznoprawne spłacać. Z tego względu umorzenie nie może być wykorzystywane jako instrument uprzywilejowania zobowiązań cywilnoprawnych. Jak orzekł WSA w Lublinie[48], przeznaczenie przez podatnika środków na inne zobowiązania nie stanowi wystarczającej podstawy do umorzenia zaległości podatkowej. Zobowiązania publicznoprawne i cywilnoprawne pozostają od siebie niezależne. Podatnik nie może uzasadniać uchylania się od zobowiązań wobec Skarbu Państwa koniecznością spłaty długów prywatnych, ponieważ każda z tych

47 Wyrok WSA w Lublinie z 21.05.2021 r. (I SA/Lu 125/21), LEX nr 3218938.

48 Wyrok WSA w Lublinie z 29.06.2016 r. (I SA/Lu 13/16), LEX nr 2104015.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

relacji podlega innym normom i konsekwencjom. Umorzenie nie jest instrumentem kompensacyjnym, lecz nadzwyczajnym narzędziem łagodzenia rygorów systemu tam, gdzie wymagają tego szczególne okoliczności społeczne, zdrowotne lub gospodarcze.

Komentowany przepis art. 67a OrdPod. W pierwszej fazie organ zobowiązany jest do ustalenia, czy zachodzi przynajmniej jedna z przesłanek ustawowych – „ważny interes podatnika" lub „interes publiczny". Dopiero stwierdzenie ich istnienia umożliwia przejście do drugiego etapu, w którym organ podejmuje decyzję na podstawie uznania administracyjnego, w którym organ w istocie realizuje sedno instancyjności[49]. Po stwierdzeniu istnienia jednej z przesłanek organ wkracza w drugą fazę postępowania – sferę uznaniowości. Organ musi uzasadnić swoją decyzję zgodnie z wymogami art. 210 OrdPod, wskazując zarówno podstawę prawną, jak i motywy faktyczne.

Użycie przez ustawodawcę klauzul generalnych, takich jak „ważny interes podatnika" czy „interes publiczny", nie jest przypadkowe. Służy ono wprowadzeniu mechanizmu pozwalającego na elastyczną, ale zarazem obiektywną ocenę okoliczności konkretnej sprawy. Klauzule te odsyłają do powszechnie akceptowanego systemu wartości, a nie do subiektywnych przekonań jednostki czy też arbitralnego uznania organu. Organ podatkowy, działając jako wyraziciel interesu publicznego, nie jest bowiem instytucją autonomiczną w rozumieniu wolności działania jednostki ludzkiej, lecz podmiotem związanym strukturą norm prawnych i konstytucyjnych zasad państwa prawa. Oznacza to, zgodnie z przytoczonymi powyżej zasadami, że decyzja wydawana przez organ ma charakter swobodny, jednak nie dowolny[50].

W przypadku przesłanki „ważnego interesu podatnika" chodzi w sposób wyraźny o te sytuacje, w których egzekucja zobowiązania podatkowego prowadziłaby do poważnych negatywnych skutków życiowych dla konkretnego podatnika – takich jak brak środków na utrzymanie, czy elementarne utrzymanie rodziny, zagrożenie zdrowia. Ocena tej przesłanki musi odnosić się do zobiektywizowanej hierarchii wartości, przyjętej kulturowo i prawnie, w której dominującą rolę odgrywają takie dobra, jak życie, zdrowie, możliwość zarobkowania czy zabezpieczenie egzystencji. Kluczowe jest, że przesłanka ta nie odnosi się do chwili powstania zaległości stanowiącej jego przedmiot, lecz do aktualnej sytuacji podatnika w momencie rozpoznawania wniosku. Sam fakt niezdolności do zapłaty czy subiektywnego przekonania podatnika[51] nie przesądza więc jeszcze o spełnieniu tej przesłanki; niezbędna jest analiza konkretnego materiału dowodowego, przedstawionego zarówno przez wnioskodawcę, jak i pozyskanego przez organ. Niedopuszczalne byłoby więc redukowanie tej przesłanki wyłącznie

49 H. Dzwonkowski, *Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego, ABC*, https://sip-1lex-1pl-10000f4f23a8e.han.uwm.edu.pl/#/publication/469833027/dzwonkowski-henryk-zasada-dwuinstancyjnosci-postepowania-podatkowego?keyword=Zasada%20dwuinstancyjno%C5%9Bci%20post%C4%99powania%20podatkowego&cm=STOP (dostęp: 7.05.2025 r.).

50 A. Niezgoda, *Sądowa kontrola decyzji organów podatkowych w sprawach ulg opartych na uznaniu administracyjnym*, ZNSA 2021/3–4, s. 138–151.

51 Wyrok WSA w Lublinie z 19.09.2018 r. (I SA/Lu 315/18), LEX nr 2578636.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

do zdarzeń nadzwyczajnych – jej zakres obejmuje również codzienne sytuacje życiowe, o ile ich wpływ na sytuację podatnika jest istotny i realny. Należy zauważyć, że w ramach komentowanej instytucji, dostarczenie materiału dowodowego mogącego przemawiać za obiektywnym istnieniem omawianych klauzul generalnych w dużej mierze spoczywać będzie jednak wyłącznie w gestii samego składającego wniosek[52].

Z kolei „interes publiczny" rozumiany powinien być nie tylko w sensie fiskalnym jako ochrona dochodów budżetowych, ale także w świetle wartości konstytucyjnych. Umorzenie zaległości nie jest działaniem wymierzonym przeciw zasadzie powszechności opodatkowania, lecz może stanowić środek jej uzupełnienia tam, gdzie literalne stosowanie przepisów prowadziłoby do społecznie nieakceptowalnych skutków. Dotyczy to sytuacji, w których kontynuowanie egzekucji zaległości doprowadziłoby do pogorszenia sytuacji życiowej podatnika do tego stopnia, że przykładowo zostałby on zmuszony do korzystania z pomocy publicznej, co w rezultacie obciążałoby budżet państwa w większym stopniu niż zaniechanie poboru należności. Interes publiczny musi być zatem postrzegany jako kategoria dynamiczna i wielowarstwowa, uwzględniająca nie tylko wpływy do budżetu, ale i długofalowe skutki decyzji organu dla relacji państwo–obywatel i budżetu.

Obie przesłanki mają charakter równorzędny i nie konkurują ze sobą. Naruszenie prawa materialnego polegające na błędnej wykładni komentowanego przepisu, a polegającego na ustaleniu, czy w danym stanie faktycznym istnieją przesłanki „ważnego interesu podatnika" czy „interesu publicznego", stanowi naruszenie którego dość często którego dopuszczają się organy podatkowe[53]. Organ nie może zatem oceniać ich w kategoriach ważniejsza–mniej ważna ani odrzucać jednej z powodu powołania się na drugą. Ustawodawca, posługując się wyraźnie spójnikiem „lub", wprost dopuścił ich występowanie alternatywne lub równoległe[54]. Odrzucenie wniosku podatnika z powodu rzekomej kolizji obu przesłanek byłoby podstawowym błędem wykładni prawa.

Uznanie administracyjne pełni w tym kontekście rolę mechanizmu służącego zharmonizowaniu zasad legalizmu z realiami życia społecznego. Działając w tej sferze, organ nie występuje jako niezależny decydent, lecz jako funkcja systemu prawa, którego celem jest ochrona wartości wspólnych – w tym także sprawiedliwości i proporcjonalności[55]. Decyzja organu musi być konsekwencją obiektywnej analizy faktów, norm i wartości konstytucyjnych. Odmowa udzielenia ulgi również musi być

52 Zob. P. Małolepszy, *Zastosowanie ulgi podatkowej w postaci umorzenia: ważny interes podatnika lub interes publiczny*, „Podatkowy Referat" z 4.05.2022 r., https://podatkowyreferat.online/2022/05/04/zastosowania-ulgi-podatkowej-wazny-interes-podatnika-lub-interes-publiczny/ (dostęp: 26.07.2025 r.).

53 J. Szczupakowski, *Kontrowersje wokół „wyważenia" ważnego interesu podatnika z interesem publicznym* (w:) *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i propozycje zmian*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, R. Zieliński, Lublin 2017 s. 243.

54 J. Szczupakowski, *Kontrowersje…*, s. 244.

55 Wyrok NSA z 15.01.2016 r. (I OSK 1382/14), LEX nr 2032712.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

należycie uzasadniona – nie tylko formalnie, ale i merytorycznie, z odniesieniem do zgromadzonego materiału dowodowego.

Warto podkreślić, że w doktrynie[56] wskazuje się na istnienie trzech typów norm rządzących stosowaniem art. 67a[57]: normy generalnej (określającej przesłanki), normy uznaniowej (dopuszczającej elastyczność rozstrzygnięcia) oraz normy pomocowej (stosowanej w przypadku przedsiębiorców w przypadkach z art. 67b)[58]. Główne znaczenie praktyczne mają jednak dwie pierwsze. Norma uznaniowa nie zwalnia organu z obowiązku działania w granicach prawa – stanowi jedynie narzędzie dostosowania rozstrzygnięcia do okoliczności faktycznych i konstytucyjnych zasad.

VI. Wnioski

Podsumowując – komentowany przepis przewiduje model działania organu podatkowego, w którym równolegle występują elementy sztywnego ustalania przesłanek oraz elastycznego, ale mieszczącego się w graniach prawa uznania administracyjnego. W literaturze przedmiotu zauważalna jest pewna rozbieżność interpretacyjna co do charakteru uznania administracyjnego na gruncie art. 67a OdrPod. Ujmując tę kwestię funkcjonalnie, stanowiska doktrynalne można – przy pełnej świadomości uproszczenia – podzielić na dwa podstawowe podejścia.

Pierwsze z nich, reprezentowane przez prof. Leonarda Etela, zakłada, że decyzja organu podejmowana w ramach uznania administracyjnego jest swobodna i nie podlega merytorycznej ocenie sądu administracyjnego[59]. O ile zachowane są formalne przesłanki zastosowania instytucji, sąd nie ingeruje w treść rozstrzygnięcia, które traktowane jest jako w pełni autonomiczny akt władczy mieszczący się w granicach prawa.

Drugie podejście, prezentowane m.in. przez B. Dautera i A. Olesińską, również przyjmuje, że uznanie administracyjne pozostaje poza zakresem kontroli co do zasady, ale jednocześnie stanowczo zastrzega, że nie może być ono utożsamiane z dowolnością[60]. Organ nie działa tu wedle własnego uznania *sensu stricto*, lecz w ramach wyznaczonych zasadą proporcjonalności, rzetelności proceduralnej oraz obowiązku uzasadniania decyzji. Swoboda decyzyjna – choć rzeczywista i niepodważalna ze

56 J. Szczupakowski, *Triada norm prawnych regulująca proces przyznawania przedsiębiorcom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych* (w:) *Krytyka prawa. Niezależne studia nad prawem*, t. 5, *Przedsiębiorczość, aspekty prawne*, red. A. Czarnota, Warszawa 2013, s. 190–191.

57 J. Szczupakowski, *Triada*..., s. 191–192.

58 J. Szczupakowski, *Triada*…, s. 187–188.

59 L. Etel (w:) E. Bobrus-Nowińska, R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, *Ordynacja podatkowa*, t. 1, *Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2025, art. 67(a), t. 2–4.

60 B. Dauter, A. Olesińska (w:) S. Babiarz, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2024, art. 67(a), t. 3.

względu na literalny tekst przepisów – musi być wykonywana w sposób zobiektywizowany i poddający się kontroli legalności w jej szerszym znaczeniu.

Zdaniem autora niniejszej pracy różnica między tymi stanowiskami ma w dużej mierze charakter pojęciowy i wynika z niedookreśloności terminologicznej, która – zamiast rozjaśniać – dodatkowo zaciemnia naturę instytucji. Używane w obiegu doktrynalnym pojęcia „swoboda", „uznanie" i „dowolność" pozostają słabo zdefiniowane, a ich granice przesuwają się w zależności od kontekstu, co w obszarze tak wrażliwym jak relacja podatnik–organ państwa powinno być uznane za zjawisko wysoce niepożądane.

Instytucja umorzenia zaległości podatkowych, choć formalnie skonstruowana jako kompetencja uznaniowa, nie może być traktowana jako obszar pełnej dowolności organu. Ustrój demokratycznego państwa prawnego nakłada na administrację obowiązek działania nie tylko zgodnie z literą prawa, ale również z jego duchem – to znaczy z poszanowaniem zasad takich jak sprawiedliwość społeczna, proporcjonalność czy ochrona praw jednostki. Artykuł 67a OrdPod nie funkcjonuje w próżni – jego wykładnia i stosowanie muszą być osadzone w szerszym kontekście konstytucyjnym, który stanowi nie tylko tło, lecz także ograniczenie swobody decyzyjnej. Złożony charakter tej instytucji ujawnia szerszy problem systemowy: trudność w jednoznacznym wyznaczeniu granicy pomiędzy swobodą uznania a dowolnością decyzji. Literalne brzmienie przepisów p.p.s.a. nie przyznaje jednak sądom administracyjnym kompetencji do ingerencji w treść decyzji uznaniowych, w praktyce orzeczniczej niejednokrotnie wskazuje się jednak, że decyzje te muszą być osadzone w wartościach konstytucyjnych[61].

Porządek prawny Rzeczypospolitej Polskiej zakłada zamknięcie postępowania instancyjnego na etapie odwołania do organu drugiej instancji[62]. Jak wskazano wcześniej, kontrola sądów administracyjnych nie dotyczy już samego meritum rozstrzygnięcia, lecz ogranicza się do jego zgodności z prawem materialnym i procesowym. W praktyce orzeczniczej zdarzają się jednak przypadki, w których sądy administracyjne uznają, że organy nadużyły instytucji uznaniowości – zarówno poprzez nieuzasadnione działanie na niekorzyść podatnika, jak i przez bezczynność o równoważnych skutkach[63]. Taka ingerencja następuje jednak wyłącznie w przypadku rażącego naruszenia zasad demokratycznego państwa prawa.

Na tle polskiego modelu interesujące wydaje się porównanie z systemem francuskim, w którym postępowanie przed sądem administracyjnym stanowi w istocie kontynuację instancyjności[64]. Z punktu widzenia autora jest to rozwiązanie nieco

61 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29.02.2024 r. (III FSK 4554/21), LEX nr 3647065.

62 Zob. A. Gorgol, *Postępowanie odwoławcze w sprawach podatkowych jako stadium administracyjnego postępowania podatkowego* (w:) *Postanowienia kończące postępowanie odwoławcze w sprawach podatkowych*, red. A. Gorgol, Lublin 2018, s. 16–18; por. również art. 127–128 k.p.a. oraz art. 223 § 1 i art. 227 ustawy z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.).

63 Wyrok NSA z 2.03.2016 r. (II FSK 2474/15), LEX nr 2017629.

64 M. Wilbrandt-Gotowicz, *Skarga kasacyjna we francuskim systemie sądownictwa administracyjnego*, PiP 2007/5, s. 95–106.

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

bardziej przejrzyste – wprost zakłada bowiem, że sąd może ingerować w treść decyzji administracyjnej, jeśli narusza ona ustrojowe ramy działania organu. Oznacza to, że korekta wadliwych rozstrzygnięć nie musi następować wyłącznie w ramach organów administracji, lecz możliwa jest także bezpośrednia interwencja sądu. Z drugiej strony należy dostrzec, że model ten przenosi znaczną część ciężaru funkcjonowania administracji na barki sądownictwa, co – w polskich realiach przeciążenia sądów – mogłoby pogłębić problemy wydolnościowe systemu[65].

Organ nie może jednak korzystać z przyznanego mu luzu decyzyjnego w sposób dowolny, ignorując kontekst systemu, w jakim funkcjonuje. Sądy administracyjne – także w polskim systemie – wielokrotnie podkreślały, że uznanie administracyjne ma swoje granice, nawet jeśli instytucjonalnie rozdziela się kontrolę instancyjną i sądową, a formułowanie samego rozstrzygnięcia uznaniowego to domena organu[66].

Nie oznacza to jednak, że autor postuluje reformę zmierzającą do nadania sądom administracyjnym kompetencji modyfikowania decyzji uznaniowych. Zwraca jednak uwagę, że obecny model – w którym granice uznania wyznaczane są niejako „naokoło" przez wykładnię zasad konstytucyjnych – jest nieczytelny i skomplikowany. Pewne głosy wskazują, że warto przynajmniej rozważyć inspirację rozwiązaniami francuskimi[67]. Jednocześnie należy mieć świadomość, że ewentualna reforma musiałaby uwzględniać realne ograniczenia kadrowe i organizacyjne polskiego sądownictwa.

W tym kontekście należy również zwrócić uwagę na aspekt praktyczny: zarówno złożenie wniosku o ulgę, jak i zaskarżenie decyzji ostatecznej może wiązać się z poważnymi konsekwencjami finansowymi dla podatnika. Wstrzymanie wykonania decyzji, o którym mowa w art. 239h OrdPod, nie prowadzi bowiem do wstrzymania naliczania odsetek karnych od zaległości podatkowej, lecz jedynie może skutkować czasowym niewykonywaniem decyzji ostatecznej w tym zakresie, stosownie do art. 239f OrdPod, jeżeli organ postanowi o tym na wniosek strony lub z urzędu. W efekcie przedłużające się postępowanie może doprowadzić do sytuacji, w której kwota samych odsetek zrówna się z wartością należności głównej lub nawet ją przewyższy. Podatnik ubiegający się o umorzenie musi zatem ostrożnie rozważyć nie tylko zasadność swojego żądania, ale również sytuację finansową i ryzyko dalszego zadłużenia. Na tle tych rozważań różnica między decyzją „swobodną" a „dowolną" nabiera kluczowego znaczenia – zwłaszcza

65 Por. W. Piątek, A. Skoczylas, *Kasacyjny czy merytoryczny model orzekania – kwestia zmiany modelu sądowej kontroli decyzji administracyjnych*, „Państwo i Prawo" 2019/1, s. 24–38 – w części poświęconej analizie wprowadzenia art. 145a p.p.s.a. autorzy wskazują, że rozszerzenie kompetencji sądów administracyjnych o możliwość wydawania wyroków merytorycznych prowadzi do przeciążenia wymiaru sprawiedliwości, zwłaszcza że potencjalne zwiększenie kontroli nad działalnością administracji publicznej może generować lawinę spraw sądowoadministracyjnych.

66 Wyrok NSA z 8.01.2016 r. (I OSK 1334/14), LEX nr 2032709.

67 P. Ostrowski, *O sposobach zwiększania efektywności sądownictwa administracyjnego na przykładzie rozwiązań przyjmowanych we Francji*, ZNSA 2021/6, s. 165–184.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

dla tych podatników, którzy oczekują, że państwo będzie działać nie tylko legalnie, ale również sprawiedliwie.

lic. Igor Rapicki

Absolwent kierunku doradztwo podatkowe na Uniwersytecie Warmińsko-Mazurskim w Olsztynie, obecnie kontynuujący kształcenie na studiach magisterskich. Jego zainteresowania naukowe koncentrują się wokół ustrojowych aspektów prawa podatkowego oraz funkcji prawa podatkowego jako instrumentu regulującego stosunki społeczno-gospodarcze.

A graduate of the Tax Advisory programme at the University of Warmia and Mazury in Olsztyn, currently pursuing a Master's degree. His academic interests focus on the constitutional and systemic aspects of tax law and its role as an instrument regulating broader socio-economic relations

Abstract

Keywords: *administrative discretion, tax debt remission, Tax Ordinance*

The limits of administrative discretion in tax matters. An analysis of Article 67a of the Tax Ordinance

This article discusses the limits of administrative discretion in tax matters based on Article 67a of the Tax Ordinance. It argues that such discretion is not unlimited – it must conform to constitutional principles such as principles of legality, equality and proportionality. The conclusion is that the discretionary power of the tax authority is not arbitrary in nature, but forms part of the broader framework of review of the legality of public administration activities.

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

Bibliografia

1. **Boć Jan,** *Administracja publiczna*, Wrocław 2004
2. **Brzeziński Bogumił,** *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017
3. **Chróścielewski Wojciech,** *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2002
4. **Dauter Bogusław, Olesińska Agnieszka,** *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* red. S. Babiarz i in., wyd. XII, Warszawa 2024
5. **Dąbek Paweł, Stolarski Konrad,** *Ordynacja podatkowa. Prawo materialne i procesowe*, Warszawa 2023
6. **Gomułowicz Andrzej, Mączyński Dominik,** *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2022
7. **Gomułowicz Andrzej,** *Konstytucja a podatki* (w:) *Prawo podatkowe w systemie prawa*, red. A. Kaźmierczyk, A. Franczak, Warszawa 2019
8. **Kobylski Piotr,** *Zasada zaufania do organów podatkowych w cieniu zasady legalizmu*, „Civitas et Lex" 2023/1(25)
9. *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1–86,* red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016
10. **Mastalski Ryszard,** *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019
11. **Małolepszy Paweł,** *Zastosowanie ulgi podatkowej w postaci umorzenia: ważny interes podatnika lub interes publiczny*, „Podatkowy Referat", 4.05.2022, https://podatkowyreferat.online/2022/05/04/zastosowania-ulgi-podatkowej-wazny-interes-podatnika-lub-interes-publiczny/ (dostęp: 26.07.2025 r.)
12. **Nita Adam,** *Umorzenie zaległości podatkowej. Glosa do wyroku SN z dnia 6 lutego 2002 r., III RN 198/00*, „Glosa" 2003/2
13. *Ordynacja podatkowa, t. 1, Zobowiązania podatkowe. Art. 1–119zzk. Komentarz*, red. L. Etel, LEX/el. 2025
14. *Ordynacja podatkowa. Komentarz,* red. A. Mariański, Warszawa 2023
15. **Orłowski Janusz,** *Granice uznania administracyjnego w prawie podatkowym – współczesne stanowiska doktryny i orzecznictwa*, „Dyskurs Prawniczy i Administracyjny" 2023/3
16. **Orłowski Janusz,** *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005
17. *Prawo administracyjne,* red. Z. Duniewska, B. Jaworska-Dębska, Łódź 2013
18. *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, P. Korzeniowski, Warszawa 2024
19. *Prawo podatkowe z kazusami i pytaniami,* red. P. Borszowski, Warszawa 2023
20. **Sokalska Elżbieta,** *Max Weber's perception of bureaucracy and modern rational model of administration*, „Studia Prawnoustrojowe" 2010
21. **Szczupakowski Jan,** *Kontrowersje wokół „wyważenia" ważnego interesu podatnika z interesem publicznym* (w:) *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i propozycje zmian*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, R. Zieliński, Lublin 2017

DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5

22. **Szczupakowski Jakub,** *Triada norm prawnych regulująca proces przyznawania przedsiębiorcom ulg w spłacie zobowiązań podatkowych* (w:) *Krytyka prawa*, red. A. Czarnota, A. Drwiłło, P. Friedrich, C. Kosikowski, S. Wrzosek, Warszawa 2013, t. 5
23. **Szumlakowski Rafał,** *Zasady postępowania podatkowego*, Repozytorium Uniwersytetu Wrocławskiego, https://repozytorium.uni.wroc.pl/Content/107233/PDF/03_Rafal_Szumlakowski.pdf (dostęp: 26.07.2025 r.)
24. *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*, red. A. Melizna, K. Tyszner, Warszawa 2024
25. **Zimmermann Jan,** *Prawo administracyjne*, Warszawa 2022

 DOI: 10.54383/0031-0344.2026.03.5