

HANNA FILIPCZYK\*

## O DYSKRECCJONALNEJ WŁADZY ZARZĄDZANIA PROCEDURAMI PODATKOWYMI\*\*

### ON DISCRETION IN MANAGING TAX PROCEDURES

The article aims to analyse the discretion given to tax authorities in managing tax procedures – to describe it and postulate how it should be regulated by law and exercised in practice. In the study, the dogmatic method was used; in particular, a case of discretion in initiating a customs and tax audit was studied. It is demonstrated that this type of discretion is vast and multifarious; it is also only weakly determined by law. It manifests itself in, among other things, the authority to decide tax cases by taking account of the odds of winning the case before the court. Assessment of the odds may lead, and in fact often indeed leads, to a tax authority settling the case informally with a party to a proceeding (a taxpayer) instead of pursuing it in court. For the most part, discretion in managing tax procedures has escaped the attention of the Polish legislator. This discretion should be analysed by legal scholarship and subjected to legal regulation. This will make its exercise more transparent and controllable.

Keywords: discretion; tax procedures; effectiveness and efficiency of administration; general discretion; management of tax litigation

---

Celem artykułu jest analiza przysługującej organom podatkowym dyskrecjonalnej władzy zarządzania procedurami podatkowymi – jej scharakteryzowanie i sformułowanie postulatów dotyczących jej prawnej regulacji i praktycznego wykorzystania. W badaniu zastosowano metodę dogmatyczno-prawną; w szczególności przeprowadzono studium przypadku: dyskrecjonalności wszczęcia kontroli celno-skarbowej. Jak wykazano, dyskrecjonalność tego typu jest rozległa i wielopostaciowa, jest też słabo prawnie zdeterminowana. Jednym z jej przejawów jest swoboda uwzględniania w rozstrzygnięciu spraw podatkowych szans na wygraną w sporze sądowym ze stroną postępowania. Ocena takich szans może prowadzić (i często rzeczywiście prowadzi) do zawarcia przez organ podatkowy ze stroną postępowania (podatnikiem) nieformalnej ugody procesowej w miejsce dalszego prowadzenia sporu. Większość przejawów dyskrecjonalności w zarządzaniu procedurami podatkowymi uchodzi uwagi polskiego ustawodawcy. Dyskrecjonalność ta powinna zostać poddana doktrynalnej analizie i prawnej regulacji. Zapewni to większą przejrzystość i kontrolowalność sposobu jej wykorzystania.

Słowa kluczowe: dyskrecjonalność; procedury podatkowe; skuteczność i efektywność administracji; ogólna władza dyskrecjonalna; zarządzanie sporami podatkowymi

---

\* Hanna Filipczyk

University of Białystok, Poland / Uniwersytet w Białymstoku, Polska  
h.filipczyk@uwb.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-6836-9109>

\*\* Praca powstała w ramach realizacji projektu badawczego nr 2018/31/B/HS5/01730 finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki: „Czy negocjowanie podatków jest sprawiedliwe? Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych w świetle standardów konstytucyjnych”.

## I. WPROWADZENIE

Celem tego artykułu jest identyfikacja przysługującej organom podatkowym władzy dyskrecjonalnej polegającej na swobodnym dysponowaniu procedurami podatkowymi, a także sformułowanie postulatów dotyczących jej prawnej regulacji i sposobu faktycznego wykorzystania. Władza ta wyraża się w szczególności w swobodzie typowania podmiotów poddanych kontroli celno-skarbowej – procedurze uregulowanej w rozdziale 1 Działu V ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>1</sup>. W badaniu wykorzystano metodę dogmatycznoprawną. Analizę prowadzono z uwzględnieniem kategorii pojęciowych wypracowanych w doktrynie zagranicznej.

## II. DYSKRECJONALNOŚĆ – UWAGI OGÓLNE

Jak pisał Artur Kozak, w refleksji na temat prawa znaczną rolę odgrywa teza, że „stosowanie prawa łączy się z jakimś szczególnym rodzajem swobody interpretacyjnej (lub innej). Podejmowanie decyzji w granicach tej swobody jest aktem do pewnego stopnia suwerennym i stąd łączy się z wykonywaniem swoistej władzy nad adresatami stosowanych norm. Władza ta, określana jako władza dyskrecjonalna osób stosujących prawo (krócej: dyskrecjonalność prawnicza), jest uważana za immanentną cechę każdego systemu normatywnego”<sup>2</sup>.

Rozumienie dyskrecjonalności (władzy dyskrecjonalnej) jest przedmiotem zaszartych sporów. Dyskusja na temat sensu tego słowa toczy się jednocześnie i w związku z dyskusją na temat jego odniesienia. W konsekwencji każda definicja dyskrecjonalności jest przynajmniej częściowo projektująca (regulująca) względem uzusu w języku prawniczym, ten jest bowiem rozwichrzony.

Przez dyskrecjonalność rozumiem swobodę decyzyjną wyboru jednego wariantu działania (zewnętrznego zachowania) organu administracji (organu podatkowego) spośród co najmniej dwóch wariantów w sytuacji, gdy za każdym z nich przemawiają dobre racje normatywne (oparte na prawie). Dyskrecjonalność występuje w tzw. trudnych przypadkach, w jednym z możliwych znaczeń tego słowa<sup>3</sup>. Dobrym operatywnym kryterium rozróżnienia na przypadki „łatwe” i „trudne” jest możliwość przewidzenia treści rozstrzygnięcia<sup>4</sup>.

Decyzja dyskrecjonalna jest typowo prezentowana jako przeciwieństwo decyzji związanej: zdeterminowanej przez prawo (gdy brak luzów decyzyjnych, tzn. rozwiązanie, za którym przemawiają dobre racje, jest tylko jedno)<sup>5</sup>. Rzeczywisty obraz jest bardziej skomplikowany. Dyskrecjonalność to swoboda

<sup>1</sup> T.jedn.: Dz. U. 2021, poz. 422 ze zm. (dalej jako: u.k.a.s.).

<sup>2</sup> Kozak (1999): 249.

<sup>3</sup> Zob. Król (1992): 113–125.

<sup>4</sup> Król (1992): 113.

<sup>5</sup> Por. Król (1979): 62.

stopniowalna, a jej stopień jest odwrotnie proporcjonalny do stopnia prawnego zdeterminowania wyboru wariantu decyzyjnego.

Podana wyżej robocza definicja abstrahuje od kwestii, czy w sytuacji dyskrecjonalności zachodzi prawna możliwość uznania za poprawny więcej niż jednego wariantu decyzyjnego, czyli od kontrowersji symbolizowanej przez znaną tezę Ronalda Dworkina o istnieniu jednego poprawnego rozwiązania niemal każdego problemu prawnego (*one right answer thesis*). Definicja nie rozstrzyga, czy definiujący dyskrecjonalność stan prawnego niezeterminowania (w tym niezupełnego zdeterminowania) ma charakter *prima facie*, czy jest ostateczny (względnie: czy jest on pozorny czy rzeczywisty).

Pojęcie dyskrecjonalności jest łączone z pojęciem luzów decyzyjnych. Z inspiracji Hansa Kelsena, który wprowadził to ostatnie pojęcie do obrotu intelektualnego, doktryna określa luz decyzyjny jako „pewien zakres swobody przyznanej podmiotowi stosującemu prawo w określonym procesie decyzyjnym wyrażający się w możliwości wyboru jednego wariantu działania spośród danego zbioru działań określonych prawem”<sup>6</sup>. „Luz decyzyjny jest zakresem swobody w danej sytuacji decyzyjnej i polega na prawnej możliwości dokonania przez decydenta wyboru jednego wariantu działania spośród określonego zbioru działań, wyznaczonego przez stosowaną normę prawną”<sup>7</sup>. Różne rodzaje luzów decyzyjnych korespondują z różnymi postaciami dyskrecjonalności.

Zgodnie z dominującym poglądem doktryny prawa administracyjnego dyskrecjonalność może dotyczyć wszelkich działań organu administracji. Przedmiotem zainteresowania badaczy jest jednak przede wszystkim swoboda decyzyjna dokonywania częściowych rozstrzygnięć na poszczególnych etapach procesu stosowania prawa według klasycznego modelu Jerzego Wróblewskiego i kształtowania treści indywidualnych aktów administracyjnych, w tym decyzji podatkowych. Uwadze doktryny uchodzi natomiast zwykle dyskrecjonalność w zarządzaniu procedurami administracyjnymi *sensu largo* (włączając procedury podatkowe), przejawiająca się zwłaszcza – ale, jak postuluję, nie wyłącznie – jako swoboda ich wszczynania<sup>8</sup>.

### III. SKUTECZNOŚĆ I EFEKTYWNOŚĆ JAKO DETERMINANTY DZIAŁANIA KRAJOWEJ ADMINISTRACJI PODATKOWEJ

Przepisy prawa wyznaczają organom administracji publicznej zadania i (operacjonalizujące je) kompetencje, przez co upoważniają je i (lub) zobowiązują do działania w wyznaczonym celu i w wyznaczony sposób (w wyznaczonej formie)<sup>9</sup>. Działania te mają być podejmowane na podstawie przepisów prawa i w jego granicach (por. art. 2 i 7 Konstytucji RP, a także ich emanacje zawarte

<sup>6</sup> Ziemiński, Jędrzejczak (2015): 20.

<sup>7</sup> Król (1979): 62.

<sup>8</sup> Do wyjątków należy: Szot (2016): 87–124.

<sup>9</sup> Pomijam kontrowersje dotyczące właściwego rozumienia pojęcia kompetencji oraz rozróżnienia na normy zadaniowe i normy kompetencyjne.

w art. 6 ustawy z 14 czerwca 1960 r.<sup>10</sup> k.p.a. i art. 120 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>11</sup>). Zgodnie z ustrojową rolą administracji publicznej działania te powinny być skuteczne i efektywne. Skuteczność należy rozumieć jako osiąganie wyznaczonych prawem celów, efektywność – jako ich osiąganie przy zaangażowaniu odpowiednich (tzn. zwłaszcza nienadmiernych) środków<sup>12</sup>. Skuteczność i efektywność działania organów administracji publicznej składają się na sprawność – „działania są sprawne, gdy prowadzą do osiągnięcia zamierzonego celu przy możliwie najmniejszych nakładach”<sup>13</sup> (w nawiązaniu do Tadeusza Kotarbińskiego).

Obowiązywanie tych kryteriów oceny działań administracji jest powszechnie przyjmowane w nauce prawa administracyjnego. Nakaz „sprawności”<sup>14</sup> jest podnoszony do rangi zasady prawa administracyjnego<sup>15</sup>. Imperatyw ten jest nieczęsto wyrażany przez prawodawcę wprost. Wyjaśnieniem jest fakt, że „[n]akaz skuteczności jednostek administracji wynika [...] z samej ich istoty i nie wymaga wyrażenia *expressis verbis* w przepisach prawa”<sup>16</sup>. W niektórych przepisach prawa polskiego, unijnego i międzynarodowego zasada sprawności (skuteczności i efektywności) przebija się jednak „na powierzchnię” tekstu prawnego<sup>17</sup>. Jej doniosłym prawnym wyrazem jest m.in. konstrukcja normatywna kontroli sprawowanej przez Najwyższą Izbę Kontroli. Zgodnie z art. 203 Konstytucji i art. 5 ust. 3 w zw. z art. 2 ust. 1 ustawy z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>18</sup> NIK przeprowadza kontrolę organów administracji rządowej pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. Kryteria te redukują się w istocie do skuteczności i efektywności<sup>19</sup>.

Obowiązek sprawnego wykonywania zadań spoczywa także na organach administracji skarbowej. Zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt 1, 5 i 10 ustawy z 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej<sup>20</sup> minister właściwy do spraw finansów publicznych odpowiada m.in. za realizację dochodów z podatków bezpośrednich, pośrednich oraz opłat, dochodzenie należności Skarbu Państwa i realizację kontroli prowadzonej przez organy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Stosownie do art. 8 ust. 4 Szef KAS podlega ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Przepisy te znajdują rozwinięcie w regulacji u.k.a.s. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 tej ustawy do zadań KAS należy „realizacja dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych prze-

<sup>10</sup> T.jedn.: Dz. U. 2021, poz. 735 ze zm.

<sup>11</sup> T.jedn.: Dz. U. 2021, poz. 1540 ze zm. (dalej jako: O.p.).

<sup>12</sup> Patronem jest Kotarbiński (1973). W sprawie jego dyrektyw (wytycznych) sprawnego działania zob. np. Olejniczak-Szałowska (2018).

<sup>13</sup> Olejniczak-Szałowska (2019): 228.

<sup>14</sup> Por. preambuła Konstytucji w odniesieniu do „instytucji publicznych”, których „działaniu” „zapewnić rzetelność i sprawność” i m.in. wyrok TK z 6 czerwca 2018 r., K 53/16.

<sup>15</sup> Zob., *ex multis*, Zimmermann (2020): 154; Ura (2012): 100; Maciejewski (2019): 156.

<sup>16</sup> Maciejewski (2019): 145.

<sup>17</sup> Maciejewski (2019): 145–178.

<sup>18</sup> T.jedn. Dz. U. 2020, poz. 1200 ze zm.

<sup>19</sup> Podobnie Maciejewski (2019): 263–265.

<sup>20</sup> T.jedn.: Dz. U. 2020, poz. 1220 ze zm.

pisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, w zakresie których właściwe są inne organy”.

Z preambuły i szeregu przepisów tej samej ustawy *explicite* wynika, że te zadania mają być wykonywane skutecznie i efektywnie. W preambule wskazano, że akt zostaje przyjęty „w celu zapewnienia nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych, a także efektywnego poboru danin publicznych”; relewantne przepisy to natomiast m.in. art. 7 ust. 1, art. 12c ust. 1, art. 14 ust. 3, art. 36 ustawy. Wśród nich na uwagę zasługuje treść art. 7 ust. 1–3 u.k.a.s. Działanie organów KAS podlega planowaniu przy pomocy określonych przez ministra finansów „w celu zapewnienia skutecznej i efektywnej realizacji zadań KAS oraz wysokiej jakości jej działania” czteroletnich kierunków działania i rozwoju KAS (ust. 1) oraz określonych przez Szefa KAS i zatwierdzonych przez ministra finansów rocznych kierunków działania i rozwoju KAS (ust. 3–3a). Stopień realizacji tych „kierunków” w izbach administracji skarbowej jest podstawą oceny pracy dyrektorów izb administracji skarbowej (ust. 4).

Akty planowania stanowią dziedzinę niejednorodną, o zróżnicowanym charakterze prawnym, stwarzającą pewne problemy klasyfikacyjne. Jan Zimmermann sytuuje je na przecięciu klasycznego podziału na stanowienie i stosowanie prawa, między sferą wewnętrzną a zewnętrzną działania administracji między działaniami prawnymi a faktycznymi<sup>21</sup>. Wskazane dokumenty wydane na podstawie art. 7 ust. 1–3a u.k.a.s. nie oddziałują bezpośrednio na sferę praw i obowiązków obywateli (podatników), ale wpływają na nią pośrednio<sup>22</sup>. Stanowią nie tylko faktyczną podstawę działania organów podatkowych, lecz zobowiązują te organy do działania z nimi zgodnego<sup>23</sup>.

#### IV. DYSKRECJONALNOŚĆ WSZCZĘCIA KONTROLI CELNO-SKARBOWEJ – STUDIUM PRZYPADKU

Punkt wyjścia analizy dyskrecjonalności w zarządzaniu procedurami podatkowymi stanowi studium swobody decydowania przez organ KAS o wszczęciu kontroli celno-skarbowej. Jest rzeczą znaną, że prawo podatkowe posługuje się współcześnie w przeważającej mierze, to znaczy m.in. co do większości podatków, techniką samoobliczenia. Podatnicy i płatnicy są zobowiązani do samodzielnego wywiązywania się z obowiązku zapłaty lub wpłaty podatku według zobowiązania podatkowego, które powstaje z mocy prawa. Organy podatkowe kontrolują poprawność ich rozliczenia podatkowego. Jest jednak oczywiste, że kontrola ta nie obejmuje wszelkich rozliczeń wszystkich podatników i płatników – jest selektywna (wybiórcza, wrywkowa)<sup>24</sup>. To naturalna

<sup>21</sup> Zimmermann (2013): 174.

<sup>22</sup> Por. Kijowski (2013).

<sup>23</sup> Por. Kijowski (2013): 264.

<sup>24</sup> Selektowność ta jest znaczna. Dla przykładu: w 2019 r. wszczęto kontrolę celno-skarbową wobec 496 z 530 tys. podatników podatku dochodowego od osób prawnych, czyli u mniej niż 1 na 1000

konsekwencja ograniczonej zasobów administracji skarbowej; podmiotowo-przedmiotowa uniwersalność kontroli zniweczyłaby korzyści, dla których ustanowiono technikę samoobliczenia.

Podstawowymi procedurami podatkowymi o charakterze kontrolnym są: kontrola podatkowa i kontrola celno-skarbowa. Zgodnie z zamysłem ustawodawcy są to, odpowiednio, „miękką” i „twardą” procedura kontrolna<sup>25</sup>. „Twardy” charakter tej ostatniej wyraża się w braku wielu gwarancji procesowych, w tym wyłączeniu stosowania ograniczeń kontroli przedsiębiorców z ustawy z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (por. art. 65 pkt 2 tej ustawy).

Przepisy określają cele wymienionych procedur kontrolnych i ich przebieg. Nie określają natomiast (co do zasady) obowiązku ich wszczęcia. Organy podatkowe (organy KAS) dysponują w tym zakresie swobodą decyzji.

Skupmy uwagę na kontroli celno-skarbowej. Potencjalnie jej zakres podmiotowy jest rozległy, maksymalnie szeroki, jak słusznie piszą Marcin Łoboda i Dariusz Strzelec – „nieograniczony”<sup>26</sup>. W świetle art. 57 w zw. z art. 54 u.k.a.s. kontroli celno-skarbowej podlegają podmioty zobowiązane do przestrzegania przepisów prawa w zakresie wskazanym w art. 54 u.k.a.s. jako przedmiot kontroli. Zarazem z punktu widzenia celu i charakteru tej procedury zasadne jest „wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa, co nie powinno pozostawać bez wpływu na typowanie podmiotów do kontroli, szczególnie z uwagi na treść art. 58 u.k.a.s.”<sup>27</sup>.

Dyskrecjonalność wszczęcia kontroli celno-skarbowej podlega w pewnym stopniu prawnej determinacji. Posługując się określeniem Leszka Leszczyńskiego, luz decyzyjny należy uznać w tym przypadku za „ukierunkowany”, gdyż prawo zawiera wskazówki co do sposobu użycia dyskrecjonalności<sup>28</sup>. Na podstawie przepisów można zrekonstruować trójstopniowy system determinant. System ten obejmuje: 1) ogólny obowiązek działania w sposób skuteczny i efektywny, zarazem 2) zgodny z dokumentami programowymi wydanymi na podstawie art. 7 ust. 1-3a u.k.a.s., 3) a także – *last but not least* – zgodny z art. 58 ust. 1 u.k.a.s. Są to „kolejne przybliżenia”, z pewnością niesięgające jednak pełnej determinacji, kto konkretnie zostanie skontrolowany. Luz decyzyjny pozostaje istotny, a decyzja – niezupełnie zdeterminowana.

Zgodnie z art. 58 ust. 1 u.k.a.s. kontrole celno-skarbowe, inne niż kontrole losowe lub wynikające z przepisów prawa, powinny uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczenia. Przepis ust. 2 precyzuje, że ryzyko oznacza „prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia przepisów prawa”. Określa zatem,

---

(źródło: dane Ministerstwa Finansów uzyskane w trybie ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, t.jedn.: Dz. U. 2001, poz. 2176 ze zm.).

<sup>25</sup> Zob. uzasadnienie do projektu z 3 czerwca 2016 r. u.k.a.s., druk sejmowy nr 826 (VIII kadencji): 49.

<sup>26</sup> Łoboda, Strzelec (2017).

<sup>27</sup> Łoboda, Strzelec (2017).

<sup>28</sup> Leszczyński (2004): 48. Zob. także Leszczyński (2001): 172–174.

że przy typowaniu do kontroli „planowych” trzeba uwzględnić dwa czynniki: prawdopodobieństwo naruszenia przepisów prawa i skutki takiego naruszenia – przez które wolno rozumieć w szczególności (choć nie wyłącznie) skutki finansowe dla strony dochodowej budżetu, to znaczy skalę naruszenia prawa wyrażoną przez wymiar uszczuplenia należności publicznoprawnej (podatku).

Trzy warstwy determinacji pozostają z sobą w związku. Z treści planów MF i Szefa KAS można wywieść, że wymagana jest celność w typowaniu podmiotów do kontroli – kontrola celno-skarbowa ma być owocna i to „odpowiednio” owocna (wymaga się, by wymiar wykrytych nieprawidłowości przekraczał określone kwotowo progi istotności). *Ipso facto*, wymagają zatem uwzględnienia wskazanych wyżej dwóch czynników z art. 58 u.k.a.s.

W piśmiennictwie panuje zgoda co do tego, że typowanie z uwzględnieniem wymienionych czynników jest sensowne. Karol Różycki nazywa to „wprowadzoną w życie zasadą tzw. ekonomiki kontroli”; wskazuje na konieczność analizowania „przede wszystkim skali finansowej ewentualnego naruszenia prawa”<sup>29</sup>. Jego zdaniem „[n]ie wydaje się racjonalne wszczynanie kontroli celno-skarbowej w sprawach »drobnych«, jeśli chodzi o skalę potencjalnego nadużycia prawa lub oszustwa”<sup>30</sup>. Pierwszoplanowym celem typowania jest doprowadzenie do sytuacji, że kontrolowani będą ci, którzy rzeczywiście naruszyli prawo, a ci, którzy ich nie popełniają, są wolni od kontroli; faktycznie „sito” jest jeszcze gęstsze: zostaną skontrolowani ci, których naruszenia prawa mają odpowiednio duży wymiar (są odpowiednio szkodliwe dla finansów państwa), natomiast niekontrolowani ci, którzy nie popełnili naruszeń prawa lub których naruszenia są drobne, takie, co do których „nieracjonalne” byłoby prowadzenie kontroli. Tego wymaga sprawność realizacji zadań administracji skarbowej.

Jakkolwiek przepis art. 58 ust. 1 u.k.a.s. to normatywne *novum* w polskim systemie wprowadzone z dniem 1 marca 2017 r.<sup>31</sup>, także przed wejściem w życie przepisu w życie, w fazie przedkontrolnej, organy podatkowe prowadziły czynności analityczne. Niewątpliwie jednak w ostatnich latach wzrosła zdolność do ich prowadzenia dzięki nowo wprowadzonym rozwiązaniom prawnym i faktycznym, umożliwiającym dokonywanie wielkoskalowych analiz w systemach informatycznych (m.in. system STIR, dokumenty elektroniczne JPK\_VAT, od 1 stycznia 2022 r. e-faktury).

Swoboda organów KAS w decydowaniu o wszczęciu kontroli celno-skarbowej, jakkolwiek podlegająca pewnym ograniczeniom, pozostaje niezmiernie rozległa. Dyskrecjonalność, z jakiej korzystają w tym względzie, ma kilka aspektów (momentów).

Po pierwsze – jest to swoboda wynikająca ze słabej prawnej determinacji. Standardy ograniczające tę swobodę są ogólnie określone i luźne. Przykładowo, jak wskazuje Andrzej Melezini, „[u]stawodawca nie zobowiązuje, lecz wskazuje na powinność uwzględnienia ryzyka wystąpienia nieprawidłowości, co powoduje, że organ w żaden sposób nie jest zobowiązany do każdorazowe-

<sup>29</sup> Różycki (2019).

<sup>30</sup> Różycki (2019).

<sup>31</sup> Melezini, Teszner (2018); Bielecki, Gorgol (2018).

go przeprowadzania analizy ryzyka w każdej potencjalnej sprawie”<sup>32</sup>. Nakaz „uwzględniania” jest też niezbyt rygorystyczny – „uwzględnić” wskazane czynniki można w różnym stopniu i w różny sposób. Co więcej, standardy wynikające z „kierunków działania”, pochodzące od ministra finansów i Szefa KAS, mają charakter wewnątrzadministracyjny.

Po drugie – słaba prawna determinacja jest sprzężona z brakiem uprawnień podatników do podważenia wyboru podmiotu, wobec którego wszczęto kontrolę celno-skarbową. Ten brak legitymacji dotyczy podatnika kontrolowanego (któremu nie przysługuje środek zaskarżenia wobec wszczęcia kontroli), a także innych podatników (którzy nie mogą domagać się w sposób prawnie skuteczny zarówno przeprowadzenia kontroli wobec nich samych, jak i wobec innych). Jest to pochodna nieograniczonego ustawowo zakresu podmiotowego kontroli celno-skarbowej i najbardziej chyba dobitny wyraz dyskrecjonalności.

Po trzecie – jest to także swoboda wynikająca z nieprzejrzystości sposobu wykorzystania dyskrecjonalności. Wyraża się ona w braku wglądu w sposób typowania do kontroli – zarówno w przypadku kontroli losowych (nie wiadomo, jak przebiega procedura typowania), jak i planowych (wiedza o stosowanych kryteriach jest dostępna tylko na bardzo dużym poziomie ogólności). Łoboda i Strzelec piszą, że „[m]ożna mieć jedynie nadzieję, iż typowanie podmiotów do kontroli celno-skarbowej będzie rzeczywiście dokonywane w oparciu o rzetelną analizę ryzyka [...]”<sup>33</sup>.

Także na poziomie indywidualnym, to znaczy co do konkretnej kontroli, sposób typowania jest poznawczo niedostępny. Melezini słusznie zauważa, że analiza ryzyka (o ile została przeprowadzona wobec kontrolowanego podmiotu) odbywa się w ramach czynności przedkontrolnych, nie zostaje więc uwidoczniona w dokumentach stanowiących akta sprawy. Ma to ten między innymi skutek, że „[k]ontrolowany nie dowie się [...], czy prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości ocenione na etapie przedkontrolnym pokryje się w mniejszym czy też większym stopniu z efektami przeprowadzonej kontroli”. Jako objęta tajemnicą skarbową analiza ryzyka nie zostanie ujawniona także podmiotom innym od kontrolowanego.

Po czwarte – organy KAS nie są zobowiązane do uzasadniania wszczęcia kontroli celno-skarbowej (wszczęcie następuje zresztą na podstawie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli celno-skarbowej udzielonego kontrolującemu – art. 62 ust. 1 u.k.a.s.). Odpada zatem potencjalnie ważny czynnik obiektywizacji i zwalczania arbitralności, jakim jest konieczność uzasadniania rozstrzygnięć. W rezultacie luz decyzyjny, ponownie posługując się klasyfikacją Leszczyńskiego, należy uznać za w znikomym tylko stopniu kontrolowalny<sup>34</sup>.

<sup>32</sup> Melezini, Teszner (2018).

<sup>33</sup> Łoboda, Strzelec (2017).

<sup>34</sup> Luz decyzyjny jest kontrolowalny wtedy, gdy decyzje podejmowane w warunkach dyskrecjonalności podlegają kontroli instancyjnej i sądowej i w zakresie, w jakim jej podlegają – Leszczyński (2004): 48; zob. także Leszczyński (2001): 172–174.



## V. DYSKRECJONALNOŚĆ W ZARZĄDZANIU PROCEDURAMI PODATKOWYMI

Dyskrecjonalność wszczęcia kontroli celno-skarbowej, zwięzłe wyżej przedstawioną, można zinterpretować jako albo zjawisko izolowane, albo przejaw dyskrecjonalności w zarządzaniu procedurami podatkowymi. Opowiadam się za tym drugim podejściem.

Uszczegóławiając wcześniejsze ustalenia definicyjne, przyjmuję, że dyskrecjonalność w zarządzaniu procedurami podatkowymi to swoboda decyzyjna wyboru jednego spośród co najmniej dwóch wariantów działania polegającego na określonym wykorzystaniu procedury podatkowej (czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego) w celu „realizacji dochodów z podatków” (por. cytowany wyżej art. 2 ust. 1 pkt 1 *in principio* u.k.a.s.) – spośród kilku prawnie dopuszczalnych wariantów jej wykorzystania. Organy podatkowe (organy KAS) korzystają z rozległej władzy dyskrecjonalnej tego typu. Decydowanie o wszczęciu konkretnej procedury (spośród kilku dostępnych) wobec konkretnego podatnika (spośród rzeszy podatników należących do zakresu podmiotowego procedury) jest najbardziej oczywistą i jawną, lecz nie jedyną manifestacją tej dyskrecjonalności<sup>35</sup>. Do innych jej przejawów należą m.in.: decydowanie o zasobach przeznaczonych do przeprowadzenia danej procedury podatkowej; kształtowanie treści decyzji podatkowej z uwzględnieniem szans na jej dobrowolne wykonanie przez stronę; kształtowanie treści decyzji podatkowej z uwzględnieniem szans na wygraną w ewentualnym sporze ze stroną w toku kontroli instancyjnej i sądowej<sup>36</sup>; decydowanie o wniesieniu skargi kasacyjnej od niekorzystnego wyroku wydanego przez sąd administracyjny w I instancji itd.<sup>37</sup> W niektórych tylko przypadkach przepis prawa wyłącza te swobodę (por. art. 165a O.p., zobowiązujący organ podatkowy do wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości).

Swoboda decyzyjna dotycząca sposobu ukształtowania treści decyzji podatkowej ma podwójny, merytoryczno-prakseologiczny charakter. Po pierwsze, co dobrze już opisano w literaturze, dyskrecjonalność ma charakter merytoryczny: występuje tam, gdzie prawne argumenty (racje) są rozłożone między więcej niż jeden wariant decyzyjny. Po drugie jednak, co stanowi postulowane przeze

<sup>35</sup> Swoboda wszczęcia procedury nie dotyczy postępowań wnioskowych, np. wszczętych wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatku. Także w tym obszarze organ podatkowy wykonuje władzę dyskrecjonalną – może zdecydować zwrocie nadpłaty w trybie bezdecyzyjnym „jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości” (art. 75 § 4 O.p.).

<sup>36</sup> O wygranej piszę w sensie potocznym, odzwierciedlającym jednak fakt rzeczywiście występującego konfliktu interesów i sporu. Konflikt ten i spór nie jest uwzględniany w klasycznym modelu postępowania administracyjnego (podatkowego).

<sup>37</sup> Organy podatkowe nie skarżą każdego orzeczenia sądu I instancji uwzględniającego skargę. Przykładowo, w 2019 r. na ogólną liczbę 5148 orzeczeń w sprawach podatkowych uwzględniających skargę organy KAS wniosły 2092 skarg kasacyjnych (źródło: dane Ministerstwa Finansów i statystyki zamieszczone na stronie: Statystyki WSA – Sprawozdania – Naczelny Sąd Administracyjny <nsa.gov.pl>).

mnie *novum*, dyskrecjonalność ta ma jednocześnie charakter prakseologiczny, to znaczy swoboda, pojawia się ze względu na trudność oceny, który sposób działania z dostępnej puli okaże się skuteczny i efektywny z punktu widzenia realizowanych przez organ podatkowych zadań. W rzeczywistości wymiary te nie są zupełnie ściśle od siebie oddzielone, dylemat z zakresu interpretacji lub stosowania prawa jest bowiem często pochodną niejednolitego stanowiska sądów administracyjnych. Rozbieżności orzecznicze świadczą zarazem o tym, że rozpatrywany przypadek jest merytorycznie „trudny”, jak i o tym, że wygrana w ewentualnym sporze z podatnikiem jest nieprzesądzona. Pragmatycznie rzecz biorąc, o poprawnym rozwiązaniu problemu prawnego decyduje pogląd sądu administracyjnego.

Z punktu widzenia art. 84 i 217 Konstytucji status wszelkich zaniżeń zapłaconego podatku względem wynikającego z ustawy jest jednakowy. W praktyce organy KAS podejmują czynności kontrolne i wymiarowe w obliczu tylko niektórych zaniżeń. W sytuacji dysponowania przez organy KAS narzędziami analitycznymi (w tym informatycznymi) pozwalającymi na trafną ocenę ryzyka uszczuplenia należności publicznoprawnej nie ma jakościowej różnicy między wyborem dotyczącym wszczęcia procedury podatkowej a wyborem dotyczącym sposobu dalszego prowadzenia tej procedury. Jedni podatnicy zostają wytypowani do kontroli, reszta innych pozostaje od kontroli wolna. Wobec treści aktów planowania z art. 7 ust. 1–3a u.k.a.s. i ogólnego obowiązku sprawnego działania wolni od kontroli i jej konsekwencji (w postaci konieczności zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa – w drodze autokorekty rozliczenia lub jego korekty decyzyjnej) zostają także ci, którzy naruszyli prawo, jednak w sposób nieistotny z punktu widzenia interesu finansowego państwa.

Nasuwa się pytanie, czy prawnie i faktycznie jest możliwe, że organ podatkowy ma swobodę decydowania o wszczęciu procedury kontrolnej (a także o jej niewszczynianiu, w sytuacji, gdy możliwe skutki finansowe naruszenia prawa są nieznaczne, nieprzekraczające założonego progu istotności), nie ma natomiast swobody decydowania o dalszym biegu postępowania, przez świadome kształtowanie treści rozstrzygnięcia w sposób uwzględniający szansę na jego utrzymanie się w toku kontroli instancyjnej i sądowej (o ile do takiej kontroli dojdzie), względnie decydowania o wniesieniu środka zaskarżenia (skargi kasacyjnej) od niekorzystnego orzeczenia wydanego przez sąd administracyjny w I instancji w zależności m.in. od szans na wygraną przed sądem kasacyjnym. Taki układ byłby nieracjonalny. Byłby także sprzeczny z nakazem działania sprawnego (skutecznego i efektywnego).

Jaki charakter mają te postulaty – czy podnoszony przeze mnie argument głosi, że względy prakseologiczne p o w i n n y być brane pod uwagę na dalszych etapach wykorzystywania procedur, czy też, że są one rzeczywiście uwzględniane? Jedno i drugie jest, moim zdaniem, prawdą. Względy takie powinny być brane pod uwagę, ponieważ dyktuje to ogólny obowiązek skutecznego i efektywnego realizowania zadań powierzonych organom podatkowym (organom KAS). Względy takie są też, przynajmniej w pewnym stopniu, rzeczywiście brane pod uwagę. Owocuje to choćby zawieraniem między pozo-

stającymi w sporze: organami podatkowymi a podatnikami niesformalizowanych ugód (porozumień *de facto*, choć nie *de iure* – podatnik nie jest bowiem, formalnie rzecz biorąc, przeciwnikiem procesowym organu podatkowego, ani O.p., ani u.k.a.s. nie zawierają unormowań procesowych regulujących ich zawieranie). Praktyka ta rozwinęła się szczególnie w obszarach znacznej dyskrecjonalności co do meritum rozstrzygnięcia, np. w postępowaniach w sprawach dotyczących cen transferowych<sup>38</sup>.

## VI. OGÓLNA (ZARZĄDCZA) WŁADZA DYSKRECJONALNA ADMINISTRACJI SKARBOWEJ – PRAKTYKA I DOKTRYNA ZAGRANICZNA (UWAGI PRAWNOPORÓWNAWCZE)

Na komentowane wyżej zagadnienie światło rzuca brytyjska praktyka stosowania prawa podatkowego przez administrację skarbową (Her Majesty's Revenue and Customs – HMRC) i jej analiza przez przedstawicieli tamtejszej doktryny. W piśmiennictwie identyfikuje się „ogólną” (*general*) lub „zarządczą” (*managerial*) dyskrecjonalność HMRC. Jej podstawę prawną stanowi art. 5 the Commissioners for Revenue and Customs Act z 2005 (CRCA), który czyni HMRC odpowiedzialną za realizację dochodów z podatków: za „pobór i zarządzanie dochodami” (*collection and management of revenue*), na które składają się dochody z podatków, ceł i składek na ubezpieczenia społeczne. W świetle ustępu 9 CRCA organy podatkowe mogą podejmować „dowolne działania, które uznają za konieczne lub przydatne (*necessary or expedient*) do wykonania swoich kompetencji, albo związane lub prowadzące (*incidental or conducive*) do ich wykonania”<sup>39</sup>.

Jak celnie wskazuje Stephen Daly, pierwotnym źródłem tej władzy dyskrecjonalnej jest fakt, że parlament uchwała ustawy podatkowe, które wymagają wykonania. Ogólna dyskrecjonalność administracji skarbowej nie stoi w sprzeczności z monopolem parlamentu na stanowienie prawa; przeciwnie, jest warunkiem skuteczności władzy ustawodawczej – warunkiem realizowania jej celów<sup>40</sup>.

Zgodnie z formułą, której autorem jest Lord Diplock, a która obecnie jest często przytaczana w orzecznictwie i doktrynie, dyskrecjonalność zarządcza to swoboda decyzji, „jakie środki najlepiej prowadzą do uzyskania dla Skarbu najwyższego osiągalnego dochodu netto, mając na względzie dostępne administracji zasoby ludzkie i koszty poboru”<sup>41</sup>. HMRC powinna wykonywać ogólną władzę dyskrecjonalną w granicach prawa (co do jego „litery” i „ducha”), nie dopuszczając się nadużycia prawa, respektując zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań, nie uzurpując sobie kompetencji parlamentu do stanowienia pra-

<sup>38</sup> Teza, że rozliczenia między podmiotami powiązаныmi mogą stanowić pole uzgodnień między podatnikami a organami podatkowymi, była już stawiana: zob. Filipczyk (2018).

<sup>39</sup> Por. Freedman, Vella (2011).

<sup>40</sup> Daly (2020).

<sup>41</sup> *CIR v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd* [1982].

wa, racjonalnie. Istnienie ogólnej dyskrecjonalności i jej granice potwierdzono w ważnych orzeczeniach, m.in. w sprawach *IRC v National Federation of Self-Employed and Small Businesses Ltd (Fleet Street Casuals)*, *R (Wilkinson) v IRC (Wilkinson)* 2005; *R (Davies) v HMRC*; *R (Gaines-Cooper) v HMRC (Gaines-Cooper)*<sup>42</sup>.

Doktryna brytyjska identyfikuje szereg manifestacji i obszarów ogólnej dyskrecjonalności HMRC. Wśród nich poczesne miejsce zajmuje „dyskrecjonalność w zarządzaniu sprawami spornymi” (*discretion in management of litigation*)<sup>43</sup>. Jest ona swobodą (przypomnijmy – względną, gdyż podlegającą prawnym ograniczeniom) decydowania o wszczęciu procedury, sposobie jej prowadzenia i zakończenia. Z orzeczenia w sprawie *Fleet Street Casuals* wynika, że w ramach ogólnej dyskrecjonalności mieści się kompetencja do zawierania z podatnikami ugód procesowych. Judith Freedman i John Vella piszą kategorycznie, że „jest zupełnie jasne, iż bez zdolności (kompetencji) do zawierania ugód i do decydowania, czy co do poszczególnych zagadnień kontynuować spór, nie jest możliwe zawiadywanie systemem podatkowym w sposób rozsądny”<sup>44</sup>.

Reguły korzystania z tego typu dyskrecjonalności, w tym kwalifikacji spraw spornych jako podlegających załatwieniu ugodowemu bądź kierowanych na ścieżkę sądową, są odzwierciedlone w dokumentach programowych HMRC: „Strategii prowadzenia sporów i zawierania ugód”<sup>45</sup> i kodeksach dobrych praktyk. Dokumenty te mają hybrydowy charakter: są to akty wewnętrzne, jednak publicznie ogłaszane i stanowiące podstawę uzasadnionych oczekiwań podatników co do sposobu postępowania administracji skarbowej w sytuacji spornej. Wynika z nich m.in., że przedmiotem ugody mogą być takie tylko sprawy, co do których brak pewności, jakie jest właściwe rozstrzygnięcie (tym samym – jakie rozstrzygnięcie wyda sąd). Widzimy tu wcześniej wspomnianą „podwójną” dyskrecjonalność: dyskrecjonalność oceny, jakie rozwiązanie sporu jest merytorycznie poprawne, i towarzyszącą jej dyskrecjonalność decyzji, na jakie tory skierować ten spór.

Podobnie rozumiany obowiązek zawiadywania (*care and management*) dziedziną podatkową charakteryzuje praktykę innych państw anglosaskich. W Australii administracji skarbowej przysługuje tzw. ogólna kompetencja do administrowania (*general power of administration*), w ramach której ta może „zrobić wszystko, co słusznie można uznać za związane lub wynikające z wymogów prawa lub upoważnień udzielonych przez prawo”<sup>46</sup>. Ponownie, przejawem tej władzy dyskrecjonalnej jest m.in. swoboda decyzji o tym, kogo i kiedy poddać kontroli oraz w jakich przypadkach i na jakich warunkach zawrzeć ugode<sup>47</sup>. W Nowej Zelandii podobną ogólną kompetencję rozumie się jako „za-

<sup>42</sup> Daly (2020).

<sup>43</sup> Freedman, Vella (2011): 109.

<sup>44</sup> Freedman, Vella (2011): 111.

<sup>45</sup> “HMRC Litigation and Settlement Strategy” z dokumentami towarzyszącymi <([https://www.gov.uk/government/publications/litigation-and-settlement-strategy-1ss] > [dostęp: 12.12.2021]).

<sup>46</sup> Walpole, Evans (2011): 143.

<sup>47</sup> Walpole, Evans (2011): 143.

rzędczą dyskrecjonalność” – swobodę decydowania, „jak używać samodzielnych kompetencji ustawowych w sposób efektywny kosztowo”, upoważniającą m.in. do zawierania ugód procesowych<sup>48</sup>.

Wspólnym mianownikiem przedstawionych pokrótce ujęć dyskrecjonalności zarządczej są: obowiązek realizacji przez administrację skarbową ustawowo powierzonego jej zadania poboru podatków – określonego co do celu, nie do środków, podleganie przez administrację obowiązkowi działania w sposób skuteczny i efektywny (biorąc pod uwagę ograniczoność jej zasobów), a także wynikające z powyższych: swoboda wyboru przez tę administrację środków prowadzących do ustawowego celu, w tym (względna) swoboda organizacji działań kontrolnych i działań w trakcie postępowań spornych.

Opracowania zagraniczne potwierdzają postulowany wcześniej integralny związek różnych manifestacji dyskrecjonalności w zarządzaniu procedurami podatkowymi. Ten sam układ elementów – kształtujących ogólną (zarządczą) dyskrecjonalność oraz dyskrecjonalność w zarządzaniu procedurami jako jej ważną część składową – charakteryzują, moim zdaniem, kompetencje polskich organów KAS. Ich swoboda zarządzania procedurami jest jednak: po pierwsze, uświadamiana tylko w części (odnoszącej się do wszczynania procedur kontrolnych, lecz już nie m.in. do decydowania o treści rozstrzygnięcia z uwzględnieniem szans wygranej czy o zawarciu ugody procesowej); po drugie, wykorzystywana w sposób nieprzejrzysty i nieuregulowany; po trzecie, poddana w niewielkim stopniu kontroli. Można przypuszczać, że wymienione jej cechy pozostają z sobą w związku: ponieważ dyskrecjonalność jest w znacznej mierze nieuświadamiana, nie powstaje presja, by była uregulowana i poddana w większym stopniu kontroli<sup>49</sup>.

## VII. PODSUMOWANIE I WNIOSKI

Powyższe rozważania można podsumować następująco:

- zadaniem organów KAS jest m.in. realizacja dochodów z podatków, a zadanie to mają wykonywać sprawnie (skutecznie i efektywnie);
- przy wykonywaniu tego zadania organom KAS przysługuje dyskrecjonalność w zarządzaniu procedurami podatkowymi, której najbardziej oczywistym, lecz nie jedynym, przejawem jest swoboda selekcji podmiotów poddanych kontroli celno-skarbowej;
- sposób wykorzystania tej swobody jest w niewielkim stopniu prawnie zdeterminowany (ukierunkowany i kontrolowalny);
- pozostałe przejawy dyskrecjonalności w zarządzaniu procedurami podatkowymi pozostają w sferze prawnego i faktycznego niedopowiedzenia;

<sup>48</sup> Griffiths (2011): 174.

<sup>49</sup> Nie chcę przez to powiedzieć, że zachodzi pełna odpowiedniość między zakresem ogólnej dyskrecjonalności administracji skarbowej w Polsce i w Zjednoczonym Królestwie. W krótkim omówieniu celowo pominęłam jej elementy u nas nieobecne, m.in. swobodę przyznawania, gdy to „rozsądne”, ulg pozaustawowych (*extra-statutory concessions*).

– o tym, że w rzeczywistości występują, świadczy praktyka polska i (w większym jeszcze stopniu) zagraniczna, w której manifestacje te są uznane, opisane i uregulowane;

– analiza doktrynalna i regulacja prawna tego typu dyskrecjonalności warunkują większą przejrzystość sposobu jej wykorzystywania i większą nad nią kontrolę.

Brytyjskie dokumenty programowe, w tym strategia prowadzenia sporów i zawierania ugód, stanowią przykład godny naśladowania. Rozważenia wymaga też wprowadzenie prawnej regulacji mniej oczywistych przejawów tej dyskrecjonalności, w tym możliwości zawierania w sprawach podatkowych ugód procesowych. Ugody takie faktycznie są zawierane już obecnie, ich formalizacja pozwoliłaby na poddanie ich lepszej kontroli. Potrzebna jest stosowna regulacja procesowa w Ordynacji podatkowej, a także dotyczący sporów podatkowych odpowiednik art. 54a ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>50</sup>.

Zarysowane działania pozwoliłyby ustrzec sposób wykonywania tego typu władzy dyskrecjonalnej przed zagrażającą mu obecnie arbitralnością. Jest to wymóg praworządności i równości wobec prawa.

Bielecki, L., Gorgol, A. (red.) (2018). *Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.

Daly, S. (2020). *Tax Authority Advice and the Public*. Londyn: Bloomsbury Publishing.

Filipczyk, H. (2018). Spory w dziedzinie cen transferowych a nowe rozwiązania konsensualne w projekcie Ordynacji podatkowej. *Przegląd Podatkowy* 10: 24–29.

Freedman, J., Vella, J. (2011). HMRC's Management of the U.K. tax system: the boundaries of legitimate discretion, [w:] J. Freedman, R. Krever (eds.), *The Delicate Balance – Tax, Discretion and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD: 98–138.

Griffiths, S. (2011). Revenue Authority Discretions and the rule of law in New Zealand, [w:] J. Freedman, R. Krever (eds.), *The Delicate Balance – Tax, Discretion and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD: 165–189.

Kijowski, D.R. (2013). Programy, plany i strategie jako podstawa działań organów administracji publicznej, [w:] J. Zimmermann, P.J. Suwaj (red.), *Wpływ przemian cywilizacyjnych na administrację i prawo administracyjne*. Warszawa: Wolters Kluwer: 243–265.

Kotarbiński, T. (1973). *Traktat o dobrej robocie*. Warszawa: Ossolineum.

Kozak, A. (1999). O pojęciu prawniczej władzy dyskrecjonalnej, [w:] L. Leszczyński (red.), *Zmiany społeczne a zmiany w prawie. Aksjologia, Konstytucja, integracja europejska*. Lublin: Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej: 249–259.

Król, M. (1979). Pojęcie luzu normatywnego stosowania prawa. *Państwo i Prawo* 34(6): 62–72.

Król, M. (1992). *Teoretycznoprawna koncepcja prawomocności*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

Leszczyński, L. (2001). *Stosowanie generalnych klauzul odsyłających*. Kraków: Wolters Kluwer.

Leszczyński, L. (2004). *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*. Kraków: Wolters Kluwer.

Łoboda, M., Strzelec, D. (2017). *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer.

Maciejewski, M. (2019). *Skuteczność i efektywność administracji w prawie administracyjnym*. Warszawa: Wydawnictwo Poltext.

Melezini, A., Teszner, K. (red.) (2018). *Krajowa Administracja Skarbowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.

<sup>50</sup> T.jedn.: Dz. U. 2021, poz. 305 ze zm.

- Olejniczak-Szałowska, E. (2018). O zasadzie sprawności działania administracji – uwagi na tle koncepcji prakseologicznych ocen i dyrektyw Tadeusza Kotarbińskiego, [w:] Z. Duniewska, M. Stahl, A. Krakala (red.), *Zasady w prawie administracyjnym. Teoria, praktyka, orzecznictwo*. Warszawa: Wolters Kluwer: 185–194.
- Oleniczak-Szałowska, E. (2019). Zasada sprawności działań administracji (zasada efektywności), [w:] M. Stahl (red.), *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*. Warszawa: Wolters Kluwer: 227–232.
- Różycki, K. (2019). *Kontrola celno-skarbowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Szot, A. (2016). *Swoboda decyzyjna w stosowaniu prawa przez administrację publiczną*. Lublin: Wydawnictwo Episteme.
- Ura, E. (2012). *Prawo administracyjne*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Walpole, M., Evans, Ch. (2011). The delicate balance: revenue authority discretions and the rule of law in Australia, [w:] J. Freedman, R. Krever (eds.), *The Delicate Balance – Tax, Discretion and the Rule of Law*. Amsterdam: IBFD: 139–164.
- Ziemski K., Jędrzejczak, M. (2015). Pojęcie dyskrecjonalności a pojęcie luzów decyzyjnych, [w:] K. Ziemski, M. Jędrzejczak (red.), *Dyskrecjonalność w prawie administracyjnym*. Poznań: Wydawnictwo Naukowe UAM: 13–27.
- Zimmermann, J. (2013). *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Warszawa: Wolters Kluwer.
- Zimmermann, J. (2020). *Prawo administracyjne*. Warszawa: Wolters Kluwer.

