

Patrycja Piasecka*

Algorytmizacja decyzji podatkowych a konstytucyjne standardy legalizmu, uzasadnienia i kontroli decyzji administracyjnych

Algorithmization of Tax Decisions and Constitutional Standards of Legality, Reasoning and Review of Administrative Decisions

Abstract. The article examines the use of algorithmic systems in the process of issuing tax decisions and its compliance with constitutional standards governing the exercise of public authority. The aim of the study is to determine whether and to what extent algorithmic support of the application of tax law is compatible with the principle of legality, the obligation to provide reasons for administrative decisions, and the requirement of effective judicial-administrative review. The analysis focuses on distinguishing between the use of algorithms as tools supporting administrative activities and situations in which the output of an algorithmic system effectively determines the content of an administrative decision. Particular attention is devoted to the legal nature of a tax decision as an act of individual application of law and to the requirement that the tax authority retain a genuine decision-making role. The article also examines the importance of the reasoning behind tax decisions in the context of algorithmization, specifically with regard to the possibility of reconstructing the factual and legal grounds of a decision and assessing the impact of algorithmic systems on the effectiveness of administrative and judicial review. The study employs a legal-dogmatic method, including an analysis of the Constitution of the Republic of Poland, the Tax Ordinance and relevant European Union law, with reference to case law and legal scholarship. This analysis demonstrates that using algorithmic systems in tax administration is not, in itself, incompatible with the constitutional model of public administration. Its admissibility nevertheless depends on maintaining the autonomy of the tax authority in the decision-making process, ensuring

* Kazimierz Wielki University, Bydgoszcz, Poland | Uniwersytet Kazimierza Wielkiego, Bydgoszcz, Polska, <https://orcid.org/0000-0002-1101-1253>, e-mail: patrycja.pia-secka@ukw.edu.pl.

the ability to explain the use of algorithmic outputs, preserving the authority's responsibility for the decision, and guaranteeing effective administrative and judicial review. The boundary of permissible algorithmization is reached where technology ceases to perform a supporting function and effectively replaces the tax authority in the application of law.

Keywords: algorithmization of tax administration – tax decision – principle of legality – reasoning of administrative decisions – judicial review

Wprowadzenie

Rozwój technologii cyfrowych prowadzi do stopniowej zmiany sposobu wykonywania zadań przez administrację publiczną. Proces ten nie ogranicza się już wyłącznie do cyfryzacji dokumentacji, elektronicznego obiegu informacji czy udostępniania usług publicznych w postaci elektronicznej. Coraz częściej obejmuje również wykorzystywanie narzędzi informatycznych wspierających analizę danych oraz proces podejmowania rozstrzygnięć przez organy administracji. W konsekwencji obok cyfryzacji administracji publicznej pojawiają się kolejne etapy rozwoju technologicznego, obejmujące automatyzację czynności, algorytmiczne wspomaganie procesu decyzyjnego, a w niektórych obszarach także rozwiązania zmierzające do częściowej automatyzacji podejmowania decyzji administracyjnych. Zjawiska te, chociaż pozostają ze sobą powiązane, nie są tożsame i wywołują odmienne konsekwencje prawne.

Nie każda forma wykorzystania technologii informatycznych w działalności administracji publicznej rodzi wątpliwości konstytucyjne. Cyfryzacja oraz automatyzacja czynności o charakterze technicznym co do zasady służą usprawnieniu funkcjonowania administracji, nie ingerując w proces stosowania prawa. Odmienne należy jednak ocenić wykorzystywanie systemów algorytmicznych, których działanie wpływa na ustalanie stanu faktycznego, ocenę prawną lub treść rozstrzygnięcia administracyjnego. W takich przypadkach technologia przestaje pełnić wyłącznie funkcję pomocniczą, oddziałując na wykonywanie kompetencji władczych przez organ administracji publicznej. Powstaje wówczas pytanie o granice dopuszczalności wykorzystania systemów algorytmicznych w procesie stosowania prawa oraz o zgodność tego zjawiska z konstytucyjnymi standardami sprawowania władzy publicznej.

Problematyka ta nabiera szczególnego znaczenia na gruncie prawa podatkowego. Decyzja podatkowa stanowi bowiem przejaw stosowania prawa przez organ administracji publicznej, wywołując bezpośrednie

skutki w sferze praw i obowiązków podatnika. Oznacza to, że proces jej wydawania musi odpowiadać nie tylko wymaganiom wynikającym z przepisów Ordynacji podatkowej¹, lecz również standardom konstytucyjnym wyznaczającym sposób wykonywania kompetencji przez organy władzy publicznej. Dotyczy to przede wszystkim zasady legalizmu, obowiązku należytego uzasadnienia decyzji oraz zapewnienia efektywnej kontroli instancyjnej i sądowoadministracyjnej. Wykorzystanie systemów algorytmicznych nie zwalnia organu podatkowego z obowiązku przestrzegania wskazanych wymogów konstytucyjnych, rodzi jednak pytanie o sposób ich realizacji w sytuacji, gdy elementy procesu decyzyjnego zostają powierzone rozwiązaniom opartym na algorytmach.

Pomimo dynamicznego rozwoju badań nad cyfryzacją administracji publicznej oraz zastosowaniem sztucznej inteligencji w sektorze publicznym zagadnienie wpływu algorytmizacji na konstytucyjne standardy wydawania decyzji podatkowych nie zostało dotychczas poddane wystarczająco pogłębionej analizie. W szczególności niewystarczająco rozpoznana pozostaje relacja pomiędzy wykorzystaniem systemów algorytmicznych a obowiązkiem indywidualnej oceny sprawy przez organ podatkowy, transparentnością procesu decyzyjnego oraz możliwością skutecznej kontroli legalności wydanego rozstrzygnięcia. Wypełnienie tej luki badawczej uzasadnia podjęcie przedmiotowej problematyki.

Celem niniejszego opracowania jest ocena dopuszczalności wykorzystywania systemów algorytmicznych w procesie wydawania decyzji podatkowych z perspektywy konstytucyjnych standardów działania administracji publicznej. Analiza koncentruje się na odpowiedzi na pytanie, czy oraz w jakim zakresie algorytmiczne wspomaganie procesu stosowania prawa podatkowego pozostaje zgodne z zasadą legalizmu, obowiązkiem uzasadnienia decyzji administracyjnej oraz standardami kontroli instancyjnej i sądowoadministracyjnej. W artykule przyjęto tezę, że wykorzystanie systemów algorytmicznych w procesie wydawania decyzji podatkowych jest zgodne z wymaganiami konstytucyjnymi jedynie wówczas, gdy zachowana zostaje rzeczywista decyzyjna rola organu podatkowego, możliwe jest odtworzenie podstaw faktycznych i prawnych rozstrzygnięcia, a sposób wykorzystania algorytmu nie ogranicza efektywności kontroli instancyjnej ani sądowoadministracyjnej.

¹ Ustawa z dnia 29 VIII 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. 2026, poz. 622 ze zm.), dalej „o.p.”.

W opracowaniu zastosowano metodę dogmatycznoprawną, obejmującą analizę przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Ordynacji podatkowej oraz właściwych regulacji prawa Unii Europejskiej, z uwzględnieniem ich wykładni prezentowanej w orzecznictwie i piśmiennictwie. Uzupełniając wykorzystano dorobek doktryny dotyczący algorytmizacji administracji publicznej, automatyzacji procesów decyzyjnych oraz wykorzystania systemów algorytmicznych w procesie stosowania prawa. Analizie poddano również wybrane orzecznictwo sądów administracyjnych oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczące zautomatyzowanego podejmowania decyzji i znaczenia rzeczywistego wpływu systemów algorytmicznych na proces decyzyjny.

1. Algorytmizacja procesu decyzyjnego administracji publicznej – pojęcie i zakres zjawiska

Rozwój technologii cyfrowych prowadzi do istotnych zmian w sposobie wykonywania zadań publicznych przez administrację. Współczesna administracja publiczna wykorzystuje rozwiązania informatyczne nie tylko jako instrumenty usprawniające organizację i obsługę procesów administracyjnych, lecz również jako narzędzia wspierające analizę informacji oraz wykonywanie kompetencji związanych ze stosowaniem prawa. Cyfryzacja administracji publicznej stanowi element szerszego procesu modernizacji działania państwa, którego celem jest zwiększenie efektywności wykonywania zadań publicznych oraz dostosowanie administracji do warunków społeczeństwa informacyjnego².

Cyfryzacja administracji publicznej nie oznacza jednak automatycznej zmiany charakteru prawnego działania organów administracji. Wykorzystanie systemów teleinformatycznych, elektronicznych baz danych lub narzędzi komunikacji elektronicznej stanowi przede wszystkim zmianę sposobu wykonywania określonych czynności, natomiast nie prowadzi do przeniesienia kompetencji administracyjnych na rozwiązania techniczne. Organ administracji publicznej pozostaje podmiotem odpowiedzialnym za wykonywanie zadań publicznych oraz za zgodność podejmowanych działań z obowiązującym prawem³.

² D. Adamski, *Informatyzacja podmiotów realizujących zadania publiczne*, w: *E-administracja. Prawne zagadnienia informatyzacji administracji*, pod red. D. Szostka, Wrocław 2009, s. 40–41.

³ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, wyd. 10, Warszawa 2022, s. 185–205.

W ramach rozwoju cyfryzacji administracji publicznej należy wyróżnić automatyzację określonych czynności administracyjnych. Polega ona na wykorzystaniu narzędzi technicznych umożliwiających wykonywanie działań według wcześniej określonych reguł, bez konieczności każdorazowego angażowania pracownika administracji. Automatyzacja może obejmować czynności techniczne i organizacyjne, takie jak przetwarzanie danych, obsługa dokumentacji, generowanie informacji lub wykonywanie powtarzalnych operacji administracyjnych⁴.

Automatyzacja czynności administracyjnych nie jest jednak równoznaczna z automatyzacją procesu stosowania prawa. Czynności techniczne mogą zostać powierzone systemom informatycznym, jeżeli nie wymagają dokonywania samodzielnej oceny prawnej. Odmienne należy traktować sytuacje, w których technologia wpływa na ustalenie stanu faktycznego, wykładnię przepisów lub treść indywidualnego rozstrzygnięcia administracyjnego, ponieważ elementy te stanowią istotę stosowania prawa przez organ administracji publicznej⁵.

Algorytm należy rozumieć jako uporządkowany zbiór reguł lub instrukcji służących do przetwarzania danych wejściowych w celu uzyskania określonego rezultatu. W działalności administracji publicznej algorytmy mogą być wykorzystywane między innymi do analizy danych, ich klasyfikowania oraz wspomagania procesu podejmowania decyzji. W tym zakresie należy odróżnić algorytmy oparte na z góry określonych przez człowieka regułach od modeli wykorzystujących metody uczenia maszynowego, które ustalają zależności w danych na podstawie procesu trenowania. Z punktu widzenia prawa istotne znaczenie ma przede wszystkim zakres wpływu algorytmu na proces stosowania prawa⁶.

Szczególną postacią wykorzystania technologii w administracji publicznej jest algorytmizacja procesu decyzyjnego. Pojęcie to odnosi się do stosowania systemów algorytmicznych, które umożliwiają analizę danych, identyfikowanie określonych zależności oraz formułowanie rekomendacji wpływających na sposób działania organów administracji. Algorytmizacja oznacza zatem nie tylko techniczne przetwarzanie

⁴ M. Ganczar, *Informatyzacja administracji publicznej. Nowa jakość usług publicznych dla obywateli i przedsiębiorców*, Warszawa 2009, s. 85–95.

⁵ Z. Kmiecik, *Postępowanie administracyjne, postępowanie egzekucyjne w administracji i postępowanie sądowoadministracyjne*, wyd. 5, Warszawa 2019, s. 115–130.

⁶ M. Kamiński, *Akt administracyjny zautomatyzowany. Zasadnicze problemy konstrukcyjne zastosowania systemów sztucznej inteligencji w procesach decyzyjnych postępowania administracyjnego na tle prawnoporównawczym*, „Prawo i Więź” 2023, nr 4(47), s. 282–284.

informacji, lecz również możliwość oddziaływania technologii na proces poprzedzający wydanie rozstrzygnięcia administracyjnego⁷.

Zakres wykorzystania algorytmów w administracji publicznej może być zróżnicowany. W najprostszym modelu system algorytmiczny pełni funkcję pomocniczą, dostarczając organowi informacji niezbędnych do podjęcia decyzji. W bardziej zaawansowanych rozwiązaniach może natomiast wpływać na sposób oceny danych, kwalifikację określonych stanów faktycznych lub wybór rekomendowanego sposobu działania.

Znaczenie rzeczywistego wpływu systemu algorytmicznego na proces decyzyjny znajduje potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W wyroku z 7 grudnia 2023 r. w sprawie C-634/21, SCHUFA Holding (Scoring), Trybunał uznał, że automatyczne ustalenie wartości scoringowej może stanowić zautomatyzowane podejmowanie decyzji w rozumieniu art. 22 ust. 1 RODO⁸, jeżeli podmiot podejmujący dalszą decyzję opiera się na niej w sposób decydujący. Orzeczenie to wskazuje zatem, że dla oceny charakteru procesu decyzyjnego znaczenie może mieć nie tylko formalne wydanie rozstrzygnięcia przez człowieka, lecz również rzeczywista rola wyniku działania systemu automatycznego w ukształtowaniu tego rozstrzygnięcia⁹.

Z punktu widzenia prawa administracyjnego zasadnicze znaczenie ma więc nie samo wykorzystanie algorytmu, lecz zakres jego wpływu na wykonywanie kompetencji władczych przez organ administracji publicznej¹⁰.

Kompetencje administracyjne mają charakter normatywny i wynikają z przepisów prawa. Organ administracji publicznej nie działa jako podmiot autonomicznie kształtujący swoją właściwość, lecz jako wykonawca zadań powierzonych mu przez ustawodawcę. Z tego względu wykorzystanie narzędzi technicznych nie powinno prowadzić do

⁷ D. Adamski, op. cit., s. 40–41.

⁸ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 IV 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L 119 z 4 V 2016, s. 1–88), dalej „RODO”.

⁹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 7 XII 2023 r., C-634/21, SCHUFA Holding (Scoring), ECLI:EU:C:2023:957, pkt 46–50 i 73.

¹⁰ A. Monarcha-Matlak, *Obowiązki administracji w komunikacji elektronicznej*, Warszawa 2008, s. 120–135.

faktycznego zastąpienia organu administracji publicznej w wykonywaniu jego kompetencji decyzyjnych¹¹.

Problem ten nabiera szczególnego znaczenia w przypadku tzw. zautomatyzowanego podejmowania decyzji administracyjnych. Rozwiązania tego rodzaju zakładają ograniczenie udziału człowieka w procesie decyzyjnym i mogą prowadzić do sytuacji, w której wynik działania systemu technicznego w praktyce determinuje treść rozstrzygnięcia. Powstają wówczas pytania dotyczące odpowiedzialności za decyzję, przejrzystości procesu jej wydania oraz możliwości zapewnienia jednostce skutecznej ochrony prawnej¹².

Problematyka algorytmizacji ma szczególne znaczenie w administracji podatkowej. Organy podatkowe dysponują rozbudowanymi zasobami danych dotyczących podatników, a narzędzia analityczne mogą być wykorzystywane między innymi do identyfikacji ryzyka podatkowego, typowania podmiotów do kontroli oraz usprawniania realizacji zadań fiskalnych państwa¹³.

Jednocześnie decyzja podatkowa pozostaje aktem stosowania prawa, którego wydanie wymaga przeprowadzenia indywidualnej analizy konkretnej sprawy. Organ podatkowy zobowiązany jest ustalić stan faktyczny, zastosować właściwe przepisy oraz przedstawić argumentację pozwalającą stronie postępowania i organom kontrolnym zweryfikować prawidłowość podjętego rozstrzygnięcia¹⁴.

W konsekwencji algorytmizacja procesu decyzyjnego administracji publicznej powinna być oceniana nie przez pryzmat samej technologii, lecz przez zakres jej oddziaływania na konstytucyjne i administracyjnoprawne standardy wykonywania władzy publicznej. Dopuszczalne jest wykorzystywanie algorytmów jako narzędzi wspierających działanie organów administracji, jednak granicą ich zastosowania pozostaje zachowanie samodzielnej roli organu, możliwość identyfikacji podstaw rozstrzygnięcia oraz zapewnienie efektywnej kontroli legalności decyzji administracyjnej.

¹¹ M. Kamiński, op. cit., s. 282–284.

¹² Ibidem, s. 281–292.

¹³ R. Budziński, L. Misztal, *Hybrydowy model systemu ekspertowego do oceny podatników*, „Metody Ilościowe w Badaniach Ekonomicznych” 2011, nr 12(2), s. 101–111.

¹⁴ B. Adamiak, J. Borkowski, Art. 107, w: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. 17, Warszawa 2020, s. 665–681.

2. Konstytucyjne standardy wykonywania kompetencji przez organy administracji publicznej a wykorzystanie systemów algorytmicznych

Wykorzystanie systemów algorytmicznych w działalności administracji publicznej wymaga oceny nie tylko z perspektywy efektywności organizacyjnej, lecz przede wszystkim z punktu widzenia konstytucyjnych zasad określających sposób wykonywania władzy publicznej. Administracja publiczna nie działa bowiem jako podmiot samodzielnie kreujący zakres swojej działalności, ale jako mechanizm realizacji zadań publicznych powierzonych jej przez państwo, przy czym jej działania muszą pozostawać zgodne z Konstytucją RP¹⁵ oraz przepisami ustaw regulujących funkcjonowanie poszczególnych organów i procedury ich działania. Z tego względu każda forma wykorzystania technologii, która może wpływać na wykonywanie kompetencji władczych, powinna być oceniana przez pryzmat zasad legalizmu, ochrony praw jednostki oraz wymogów prawidłowego prowadzenia postępowania administracyjnego¹⁶.

Podstawowym konstytucyjnym standardem wykonywania kompetencji administracyjnych jest zasada legalizmu wyrażona w art. 7 Konstytucji RP, zgodnie z którą organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Zasada ta oznacza nie tylko obowiązek istnienia podstawy prawnej dla podejmowanych działań, lecz również konieczność wykonywania kompetencji w sposób zgodny z ich ustawowym przeznaczeniem oraz zakresem wyznaczonym przez ustawodawcę¹⁷.

W kontekście algorytmizacji administracji zasada legalizmu nabiera szczególnego znaczenia, ponieważ decyzja administracyjna nie może być rezultatem wyłącznie działania systemu technicznego. Musi ona stanowić efekt zastosowania normy prawnej przez właściwy organ. Algorytm może wspierać organ w procesie gromadzenia i analizy informacji, jednak nie może przejąć kompetencji do samodzielnego rozstrzygania spraw indywidualnych, jeżeli ustawodawca nie przewidział takiej formy działania administracji¹⁸.

¹⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 IV 1997 r. (Dz.U. 1997 Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej „Konstytucja RP”.

¹⁶ J. Zimmermann, op. cit., s. 123–137.

¹⁷ Art. 7, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. I, pod red. L. Garlickiego, M. Zubika, Warszawa 2016, s. 207–218.

¹⁸ J. Zimmermann, op. cit., s. 184–191.

Wykorzystanie systemów algorytmicznych w procesie decyzyjnym administracji rodzi zatem pytanie o granice dopuszczalnego wsparcia technologicznego. Granica ta przebiega pomiędzy wykorzystaniem algorytmu jako narzędzia pomocniczego a sytuacją, w której wynik działania systemu faktycznie determinuje treść rozstrzygnięcia administracyjnego. W pierwszym przypadku technologia pozostaje elementem organizacji pracy organu, natomiast w drugim może dojść do naruszenia podstawowego założenia prawa administracyjnego, zgodnie z którym rozstrzygnięcie powinien wydać właściwy organ działający na podstawie i w granicach prawa¹⁹.

Algorytmizacja administracji publicznej pozostaje również w związku z zasadą demokratycznego państwa prawnego wynikającą z art. 2 Konstytucji RP. Z zasady tej wyprowadza się między innymi wymóg ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, bezpieczeństwa prawnego oraz przewidywalności działania organów publicznych²⁰.

Wykorzystanie algorytmów w procesie podejmowania decyzji administracyjnych może oddziaływać na realizację tych standardów, jeżeli sposób działania systemu pozostaje nieprzejrzysty dla strony postępowania lub nawet dla samego organu stosującego prawo. Jednostka, wobec której wydawana jest decyzja administracyjna, powinna mieć możliwość ustalenia, jakie przesłanki faktyczne i prawne doprowadziły do określonego rozstrzygnięcia. Brak możliwości odtworzenia mechanizmu wpływającego na wynik postępowania może prowadzić do osłabienia gwarancyjnej funkcji prawa administracyjnego²¹.

Szczególnego znaczenia nabiera to w administracji podatkowej, w której decyzje organów podatkowych bezpośrednio ingerują w sferę praw majątkowych jednostki. Obowiązki podatkowe mogą być nałożone wyłącznie na podstawie ustawy, co wynika zarówno z art. 84 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych określonych w ustawie, jak i z art. 217 Konstytucji RP, ustanawiającego zasadę ustawowej regulacji podstawowych elementów konstrukcji podatku²².

¹⁹ Z. Kmiecik, op. cit., s. 65–78.

²⁰ P. Tuleja, *Art. 2, w: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, pod red. P. Tulei, wyd. 2, Warszawa 2023, s. 29–35.

²¹ B. Adamiak, J. Borkowski, op. cit., s. 620–640.

²² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 7, Warszawa 2013, s. 49–65.

Z perspektywy algorytmizacji oznacza to, że system techniczny wykorzystywany przez administrację podatkową nie może tworzyć samodzielnych kryteriów rozstrzygnięcia, które nie wynikają z przepisów prawa. Algorytm może służyć analizie danych podatkowych lub identyfikacji określonych zależności, ale ostateczna kwalifikacja prawna określonego stanu faktycznego musi pozostawać wynikiem działania organu podatkowego stosującego przepisy prawa podatkowego²³.

Jednym z podstawowych elementów konstytucyjnego standardu działania administracji jest również obowiązek zapewnienia kontroli działalności organów publicznych. W przypadku decyzji administracyjnych obejmuje on kontrolę instancyjną, jak również kontrolę sprawowaną przez sądy administracyjne. Skuteczność tej kontroli wymaga możliwości ustalenia podstaw faktycznych, prawnych oraz argumentacyjnych podjętego w sprawie rozstrzygnięcia²⁴.

Wykorzystanie systemów algorytmicznych może utrudniać realizację tego standardu, jeżeli organ ogranicza się do wskazania wyniku wygenerowanego przez system wykorzystujący algorytmy analizy danych, klasyfikacji określonych stanów faktycznych lub formułowania rekomendacji dla organu, bez przedstawienia sposobu jego uzyskania oraz bez samodzielnej oceny prawnej sprawy. Decyzja administracyjna wymaga bowiem uzasadnienia umożliwiającego stronie poznanie motywów działania organu oraz podjęcie skutecznej obrony swoich praw²⁵.

W konsekwencji konstytucyjne standardy wykonywania kompetencji administracyjnych wyznaczają granice dopuszczalnego wykorzystania systemów algorytmicznych. Technologia może stanowić istotne wsparcie dla administracji publicznej, zwiększając efektywność analizy danych oraz usprawniając realizację zadań publicznych. Nie może jednak prowadzić do zastąpienia organu administracji w wykonywaniu funkcji władczych ani ograniczać możliwości kontroli legalności wydanego rozstrzygnięcia.

W odniesieniu do decyzji podatkowych oznacza to konieczność zachowania równowagi pomiędzy efektywnością działania administracji a ochroną konstytucyjnych gwarancji podatnika. Algorytmizacja może

²³ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 105–120; M. Kamiński, op. cit., s. 281–292.

²⁴ B. Adamiak, J. Borkowski, op. cit., s. 620–640.

²⁵ Art. 107, w: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, pod red. Z. Kmiecika, W. Chróścielewskiego, wyd. 1, Warszawa 2019, s. 650–675.

być dopuszczalnym instrumentem wspierającym organy podatkowe, pod warunkiem że pozostaje podporządkowana zasadzie legalizmu, wymogowi indywidualizacji rozstrzygnięcia oraz obowiązkowi zapewnienia skutecznej kontroli decyzji administracyjnej.

3. Algorytmizacja procesu stosowania prawa podatkowego a charakter prawny decyzji podatkowej

Decyzja podatkowa stanowi podstawową formę indywidualnego stosowania prawa podatkowego przez organ administracji publicznej. Jest ona aktem władczym, jednostronnym i konkretnym, którego treścią jest autorytatywne określenie sytuacji prawnej indywidualnie oznaczonego podmiotu na podstawie obowiązujących przepisów prawa podatkowego. Wydanie decyzji podatkowej prowadzi do konkretyzacji normy prawa podatkowego w odniesieniu do ustalonego stanu faktycznego, a tym samym stanowi klasyczny przykład wykonywania kompetencji administracyjnych przez organ podatkowy²⁶.

Charakter prawny decyzji podatkowej powoduje, że jej wydanie nie może zostać sprowadzone do czynności technicznej ani wyłącznie organizacyjnej. Istotą procesu stosowania prawa pozostaje bowiem dokonanie przez organ podatkowy oceny konkretnego stanu faktycznego, ustalenie właściwej podstawy prawnej oraz zastosowanie normy prawa podatkowego do okoliczności indywidualnej sprawy. Organ nie wykonuje więc jedynie czynności o charakterze odtwórczym, lecz realizuje kompetencję jurysdykcyjną, której wykonywanie wymaga przeprowadzenia procesu wykładni oraz subsumpcji prawa²⁷.

Proces stosowania prawa podatkowego obejmuje kilka następujących po sobie etapów. W pierwszej kolejności organ podatkowy zobowiązany jest ustalić stan faktyczny sprawy zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej, podejmując wszelkie niezbędne czynności zmierzające do wyjaśnienia okoliczności mających znaczenie dla rozstrzygnięcia. Następnie dokonuje oceny zgromadzonego materiału dowodowego, przeprowadza wykładnię właściwych przepisów prawa podatkowego oraz dokonuje ich subsumpcji do ustalonego stanu faktycznego. Ostatecznym etapem pozostaje wydanie decyzji wraz z uzasadnieniem

²⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 103–119.

²⁷ J. Zimmermann, op. cit., s. 184–202.

umożliwiającym kontrolę prawidłowości podjętego w sprawie rozstrzygnięcia²⁸.

Prawidłowość procesu stosowania prawa podatkowego pozostaje ściśle związana z zasadami ogólnymi postępowania podatkowego. Szczególne znaczenie ma zasada legalizmu wyrażona w art. 120 o.p., zgodnie z którą organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Jej rozwinięciem pozostaje zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.) oraz zasada prawdy obiektywnej wynikająca z art. 122 o.p., nakładająca na organ obowiązek podjęcia wszelkich działań niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Zasady te wyznaczają standard wykonywania kompetencji przez organ podatkowy niezależnie od stopnia wykorzystania narzędzi informatycznych w toku postępowania²⁹.

Znaczenie tych zasad wzrasta w warunkach postępującej cyfryzacji administracji podatkowej. Współcześnie organy podatkowe wykorzystują coraz bardziej zaawansowane systemy informatyczne służące analizie danych, identyfikacji ryzyka podatkowego oraz wspomaganiu czynności kontrolnych. Rozwiązania te stanowią odpowiedź na rosnącą liczbę danych przetwarzanych przez administrację skarbową oraz potrzebę zwiększenia efektywności wykonywania zadań publicznych. Nie oznacza to jednak zmiany charakteru prawnego decyzji podatkowej ani zasad jej wydawania.

Algorytmizacja procesu stosowania prawa podatkowego może przybierać różny stopień intensywności. W najprostszym ujęciu system algorytmiczny pełni funkcję narzędzia analitycznego wspierającego organ w gromadzeniu oraz porządkowaniu informacji. Na bardziej zaawansowanym poziomie algorytm może identyfikować określone zależności pomiędzy danymi, klasyfikować podatników według ustalonych kryteriów ryzyka lub wskazywać prawdopodobny sposób rozstrzygnięcia sprawy. W każdym z tych przypadków zasadnicze znaczenie posiada jednak zakres wpływu systemu na proces podejmowania decyzji przez organ podatkowy³⁰.

²⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 103–119; L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, wyd. 3, Kraków 2004, s. 15–36.

²⁹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 11, Warszawa 2019, s. 125–145.

³⁰ K. Szpyt, A. Bilski, *Wybrane wyzwania prawne i organizacyjne związane z wdrażaniem systemów AI w działalności samorządów terytorialnych*, „Prawo i Więź” 2025, nr 54(1), s. 566–593.

Z perspektywy prawa podatkowego wykorzystywanie algorytmów do wykonywania czynności technicznych lub analitycznych, które nie ingerują w proces stosowania prawa, nie budzi większych zastrzeżeń. System informatyczny może wspierać analizę deklaracji podatkowych, identyfikować niezgodności w przekazywanych danych, wskazywać powiązania pomiędzy określonymi transakcjami czy ułatwiać wyszukiwanie informacji istotnych dla prowadzonego postępowania. Działania tego rodzaju nie prowadzą bowiem do przeniesienia na algorytm kompetencji przysługujących organowi podatkowemu.

Odmienne należy ocenić sytuację, w której system algorytmiczny zaczyna oddziaływać na elementy właściwe dla procesu stosowania prawa. Dotyczy to przede wszystkim przypadków, w których algorytm uczestniczy w kwalifikacji prawnej ustalonego stanu faktycznego, rekomenduje treść rozstrzygnięcia lub wpływa na ocenę materiału dowodowego. W takim zakresie wykorzystanie technologii wykracza poza funkcję pomocniczą i może prowadzić do ograniczenia rzeczywistej samodzielności decyzyjnej organu podatkowego³¹.

Należy podkreślić, że proces stosowania prawa nie ma charakteru wyłącznie technicznego ani matematycznego. Obejmuje on również ocenę wiarygodności dowodów, rozstrzyganie wątpliwości interpretacyjnych, dokonywanie oceny wzajemnej relacji konkurujących wartości konstytucyjnych oraz uwzględnianie celu regulacji prawnej. Czynności te wymagają zastosowania wiedzy prawniczej oraz doświadczenia i z tego względu nie mogą zostać zastąpione przez modele algorytmiczne funkcjonujące według wcześniej zaprogramowanych reguł³².

Szczególnego znaczenia nabiera w tym zakresie obowiązek indywidualizacji rozstrzygnięcia. Decyzja podatkowa zawsze odnosi się do konkretnego podatnika oraz konkretnych okoliczności faktycznych. Nawet jeżeli wiele spraw wykazuje podobieństwo pod względem przedmiotowym, organ podatkowy pozostaje zobowiązany do samodzielnej oceny materiału dowodowego zgromadzonego w danym postępowaniu. Wykorzystanie algorytmów nie może prowadzić do zastąpienia tej oceny automatycznym przypisaniem określonych skutków prawnych wyłącznie na podstawie wyników analizy statystycznej lub klasyfikacji danych³³.

³¹ Art. 7, w: *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, pod red. M. Safjana, L. Boska, Warszawa 2016, s. 298–307; J. Zimmermann, op. cit., s. 432–438.

³² L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 17–25, 152–160.

³³ Art. 122, art. 187 i art. 191, w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 1, Wrocław 2012, s. 511–518, 731–739.

Z punktu widzenia charakteru prawnego decyzji podatkowej zasadnicze znaczenie ma również odpowiedzialność za treść rozstrzygnięcia. Ponosi ją organ podatkowy jako podmiot wyposażony przez ustawodawcę w kompetencję do wykonywania władztwa publicznego. Wykorzystanie systemu algorytmicznego nie prowadzi do przeniesienia tej odpowiedzialności na twórcę oprogramowania ani na system informatyczny. Ostateczna decyzja musi pozostać rezultatem świadomej i samodzielnej oceny dokonanej przez organ podatkowy, który odpowiada za zgodność rozstrzygnięcia z prawem oraz za poszanowanie praw procesowych strony.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że algorytmizacja procesu stosowania prawa podatkowego nie pozostaje z istoty sprzeczna z obowiązującym modelem postępowania podatkowego. Dopuszczalność wykorzystywania systemów algorytmicznych zależy jednak od zachowania podstawowych elementów procesu stosowania prawa, obejmujących samodzielność organu podatkowego, indywidualizację rozstrzygnięcia oraz możliwość odtworzenia toku rozumowania prowadzącego do wydania decyzji. To właśnie te elementy wyznaczają granicę pomiędzy dopuszczalnym wykorzystaniem technologii jako narzędzia wspomagającego wykonywanie kompetencji administracyjnych a niedopuszczalnym zastąpieniem organu podatkowego przez system algorytmiczny.

4. Obowiązek uzasadnienia decyzji podatkowej w warunkach algorytmizacji procesu decyzyjnego

Jednym z podstawowych elementów konstytucyjnego modelu stosowania prawa administracyjnego pozostaje obowiązek należytego uzasadnienia decyzji administracyjnej. W prawie podatkowym obowiązek ten ma szczególne znaczenie, ponieważ decyzja podatkowa stanowi władczą ingerencję organu administracji publicznej w sferę praw i obowiązków majątkowych jednostki. Uzasadnienie pełni zatem funkcję nie tylko informacyjną, lecz przede wszystkim gwarancyjną, umożliwiając stronie poznanie motywów rozstrzygnięcia, ocenę jego legalności oraz podjęcie skutecznej obrony swoich praw w postępowaniu odwoławczym i sądownoadministracyjnym³⁴.

³⁴ J. Zimmermann, op. cit., s. 454–462; B. Brzeziński, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008, s. 103–110.

Znaczenie uzasadnienia decyzji podatkowej wynika zarówno z przepisów Ordynacji podatkowej, jak i z konstytucyjnych standardów demokratycznego państwa prawnego. Obowiązek sporządzenia uzasadnienia pozostaje funkcjonalnie związany z zasadą legalizmu, zasadą zaufania do organów podatkowych oraz prawem jednostki do skutecznej kontroli działalności administracji publicznej. Uzasadnienie pozwala bowiem zweryfikować, czy organ prawidłowo ustalił stan faktyczny, właściwie ocenił materiał dowodowy oraz zastosował odpowiednie przepisy prawa podatkowego. Dopiero przedstawienie pełnego toku rozumowania organu umożliwia ocenę zgodności decyzji z prawem oraz wyklucza arbitralność działania administracji publicznej³⁵.

W warunkach postępującej algorytmizacji procesu stosowania prawa znaczenie uzasadnienia decyzji podatkowej ulega dalszemu wzmocnieniu. Jeżeli organ podatkowy korzysta z systemów algorytmicznych wspierających analizę danych, klasyfikację podatników lub identyfikację określonych zależności, pojawia się konieczność wykazania, w jaki sposób wyniki działania tych systemów wpłynęły na ostateczne rozstrzygnięcie sprawy. Samo wskazanie, że określona rekomendacja została wygenerowana przez system informatyczny, nie realizuje wymagań wynikających z przepisów procesowych ani standardów konstytucyjnych. Organ podatkowy powinien bowiem wykazać, dlaczego uznał określone ustalenia za prawidłowe oraz z jakich przyczyn przyjął je jako podstawę rozstrzygnięcia³⁶.

W tym kontekście istotne znaczenie ma wymóg wyjaśnialności procesu decyzyjnego. Organ podatkowy powinien być w stanie wskazać nie tylko końcowy wynik działania systemu algorytmicznego, lecz także znaczenie, jakie przypisał uzyskanym informacjom oraz sposób ich wykorzystania przy dokonywaniu własnej oceny prawnej sprawy. Obowiązek uzasadnienia decyzji nie oznacza konieczności przedstawienia technicznych szczegółów funkcjonowania systemu informatycznego, lecz wymaga wykazania związku pomiędzy wykorzystaniem algorytmu a argumentacją prowadzącą do wydania rozstrzygnięcia³⁷.

³⁵ Ibidem; wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z 15 X 2002 r., sygn. akt SK 6/02, LEX nr 56631.

³⁶ L. Leszczyński, op. cit., s. 69–95.

³⁷ B. Fischer, M. Sakowska-Baryła, *Wykorzystywanie otwartych danych jako element zwiększenia wyjaśnialności AI*, „Prawo i Więź” 2024, nr 53(6), s. 290–304; M. Kamiński, op. cit., s. 281–301; K. Szpyt, A. Bilski, op. cit., s. 566–593.

Z perspektywy prawa administracyjnego oraz prawa podatkowego szczególne zastrzeżenia budzi sytuacja, w której organ nie jest w stanie przedstawić związku pomiędzy wynikiem działania systemu algorytmicznego a własną oceną prawną sprawy. Uzasadnienie decyzji administracyjnej nie może ograniczać się do przedstawienia rezultatu działania systemu informatycznego. Powinno ono odzwierciedlać proces stosowania prawa przeprowadzony przez organ administracji, obejmujący ocenę materiału dowodowego, wykładnię właściwych przepisów oraz uzasadnienie dokonanej subsumpcji. Algorytm może dostarczać organowi określonych informacji lub rekomendacji, jednak nie zwalnia go to z obowiązku samodzielnego przedstawienia argumentów przemawiających za przyjętym w sprawie rozstrzygnięciem³⁸.

Obowiązek uzasadnienia decyzji ma również wymiar procesowy. Zgodnie z konstrukcją postępowania podatkowego uzasadnienie stanowi podstawowy instrument umożliwiający stronie zakwestionowanie ustaleń organu. Jeżeli podatnik nie jest w stanie ustalić, jakie okoliczności faktyczne lub prawne przesądziły o treści decyzji, prawo do wniesienia środka odwoławczego traci swój rzeczywisty charakter. Analogiczne ograniczenia dotyczą kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne, które mogą ocenić legalność decyzji jedynie wtedy, gdy możliwe jest odtworzenie toku rozumowania organu podatkowego³⁹.

Problem ten nabiera szczególnego znaczenia w sytuacji, gdy wynik działania systemu algorytmicznego wpływa na ocenę dowodów, ustalenie określonych faktów lub wybór kierunku rozstrzygnięcia. W takim przypadku uzasadnienie decyzji powinno umożliwiać ustalenie, które elementy zostały ustalone przez organ samodzielnie, a które stanowiły rezultat wykorzystania narzędzia technicznego. Pozwala to zachować przejrzystość procesu stosowania prawa oraz zapewnić, że odpowiedzialność za decyzję pozostaje po stronie organu podatkowego⁴⁰.

Nie oznacza to jednak, że wykorzystanie algorytmów pozostaje nie do pogodzenia z obowiązkiem uzasadnienia decyzji podatkowej. Warunkiem zgodności z konstytucyjnymi standardami jest zachowanie

³⁸ J. Zimmermann, op. cit., s. 454–462; L. Leszczyński, op. cit., s. 69–95.

³⁹ *System Prawa Administracyjnego*, t. 9, *Prawo procesowe administracyjne*, pod red. R. Hausera, Z. Niewiadomskiego, A. Wróbla, wyd. 4, Warszawa 2019, s. 184–191; B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2024, s. 243–249.

⁴⁰ Art. 7, w: *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, op. cit., s. 298–307; J. Zimmermann, op. cit., s. 454–462; M. Kamiński, op. cit., s. 289–297.

pełnej transparentności procesu decyzyjnego oraz możliwość wskazania, jakie znaczenie miały wyniki działania systemu dla ostatecznej oceny sprawy. Organ podatkowy powinien zachować rzeczywistą kontrolę nad procesem decyzyjnym, a uzasadnienie decyzji musi odzwierciedlać własną ocenę prawną organu, a nie jedynie rezultat wygenerowany przez system informatyczny. Dopiero w takim modelu algorytm pozostaje narzędziem wspomagającym stosowanie prawa, nie zaś podmiotem faktycznie współdecydującym o treści indywidualnego aktu administracyjnego.

5. Kontrola instancyjna i sądownoadministracyjna decyzji podatkowych, przy wydaniu których wykorzystano systemy algorytmiczne

Jednym z podstawowych elementów gwarancyjnych postępowania podatkowego pozostaje możliwość skutecznej kontroli decyzji wydanej przez organ podatkowy. Kontrola ta obejmuje zarówno postępowanie instancyjne prowadzone przez organ odwoławczy, jak i kontrolę legalności sprawowaną przez sądy administracyjne. W warunkach algorytmizacji procesu decyzyjnego szczególnego znaczenia nabiera jednak pytanie, czy sposób wykorzystania systemów algorytmicznych pozwala na rzeczywistą weryfikację przesłanek faktycznych i prawnych rozstrzygnięcia⁴¹.

Skuteczność kontroli decyzji podatkowej wymaga bowiem, aby organ odwoławczy oraz sąd administracyjny dysponowały pełną możliwością odtworzenia toku działania organu pierwszej instancji. Oznacza to konieczność ustalenia nie tylko końcowego rezultatu postępowania, lecz również sposobu zebrania i oceny materiału dowodowego, podstawy prawnej rozstrzygnięcia oraz znaczenia, jakie dla decyzji miały informacje uzyskane przy wykorzystaniu systemów algorytmicznych.

W warunkach algorytmizacji procesu stosowania prawa szczególnego znaczenia nabiera możliwość ustalenia rzeczywistego wpływu systemu informatycznego na treść decyzji. Sam fakt wykorzystania algorytmu nie przesądza jeszcze o wadliwości rozstrzygnięcia, jednak konieczne pozostaje ustalenie, czy wynik działania systemu został

⁴¹ B. Adamiak, J. Borkowski, op. cit., s. 700–730.

poddany samodzielnej ocenie przez organ podatkowy oraz jakie znaczenie przypisano mu w toku prowadzonego postępowania.

Organ odwoławczy nie może bowiem dokonać pełnej oceny prawidłowości rozstrzygnięcia, jeżeli nie posiada informacji pozwalających ustalić zakres wykorzystania algorytmu oraz jego rzeczywisty wpływ na wydaną w sprawie decyzję. Analogicznie sąd administracyjny, badając legalność działania organu, musi mieć możliwość oceny, czy wykorzystanie narzędzia technicznego pozostawało wyłącznie elementem pomocniczym, czy też w praktyce wpłynęło na sposób zastosowania prawa.

Decyzja podatkowa musi bowiem przedstawiać tok rozumowania organu, a nie jedynie rezultat działania wykorzystywanego przez niego narzędzia technicznego. Organ podatkowy powinien wskazać, jakie fakty uznał za udowodnione, na jakich dowodach oparł swoje ustalenia, jakie przepisy zastosował oraz dlaczego przyjął określoną interpretację prawa. Wykorzystanie algorytmu może wpływać na sposób gromadzenia lub analizy informacji, jednak nie może zastąpić obowiązku dokonania przez organ samodzielnej oceny prawnej konkretnej sprawy⁴².

Szczególnym problemem związanym z wykorzystywaniem systemów algorytmicznych jest zjawisko określane w literaturze⁴³ jako „algorytmiczna nieprzejrystość” (ang. *algorithmic opacity*). Oznacza ono sytuację, w której sposób osiągnięcia określonego wyniku przez system informatyczny pozostaje trudny lub niemożliwy do odtworzenia przez osoby korzystające z tego systemu. Problem ten występuje zwłaszcza w przypadku modeli wykorzystujących metody uczenia maszynowego, w których zależności pomiędzy danymi wejściowymi a uzyskanym rezultatem nie zawsze mają charakter możliwy do wyjaśnienia.

Z perspektywy kontroli instancyjnej i sądowoadministracyjnej problem ten nie dotyczy jednak wyłącznie technicznej konstrukcji systemu, ale przede wszystkim możliwości zweryfikowania, czy organ podatkowy prawidłowo wykorzystał wynik jego działania jako element procesu stosowania prawa.

Znaczenie algorytmicznej nieprzejrystości ujawnia się szczególnie na etapie kontroli instancyjnej i sądowoadministracyjnej, ponieważ przedmiotem oceny pozostaje działanie organu podatkowego, a nie sam system informatyczny. Jeżeli sposób wykorzystania algorytmu nie

⁴² M. Sieniuc, *Zasada prawdy obiektywnej*, w: *System Prawa Administracyjnego Procesowe*, t. 2, cz. 2, *Zasady ogólne postępowania administracyjnego*, pod red. J.P. Tarno, W. Piątka, Warszawa 2018, s. 288–306; M. Kamiński, op. cit., s. 289–297.

⁴³ M. Kamiński, op. cit., s. 289–297; K. Szpyt, A. Bilski, op. cit., s. 566–593.

może zostać zweryfikowany, kontrola legalności decyzji może zostać ograniczona do oceny samego rezultatu działania systemu, bez możliwości ustalenia rzeczywistych przesłanek prowadzących do wydania rozstrzygnięcia.

Z perspektywy prawa administracyjnego i prawa podatkowego sytuacja taka może powodować istotne zagrożenia dla realizacji zasady legalizmu oraz prawa jednostki do skutecznej kontroli rozstrzygnięcia. Jeżeli organ podatkowy nie jest w stanie wyjaśnić, dlaczego system algorytmiczny wskazał określony wynik oraz jakie przesłanki zostały uwzględnione przy jego wygenerowaniu, powstaje ryzyko, że kontrola legalności decyzji będzie miała charakter wyłącznie formalny, bez możliwości rzeczywistej oceny prawidłowości działania organu.

W takim przypadku problem nie dotyczy wyłącznie sposobu przedstawienia argumentacji przez organ, lecz również możliwości dokonania realnej kontroli prawidłowości działania organu. Organ odwoławczy powinien mieć możliwość ustalenia, czy wykorzystanie algorytmu pozostawało zgodne z prawem, czy dane wykorzystane przez system były prawidłowe oraz czy wynik jego działania został poddany samodzielnej ocenie przez organ podatkowy.

Ograniczenie kontroli do samego rezultatu wygenerowanego przez system prowadziłoby natomiast do sytuacji, w której istotna część procesu decyzyjnego pozostawałaby poza możliwością weryfikacji przez podmioty powołane do kontroli działalności administracji publicznej.

Obowiązek uzasadnienia decyzji posiada również istotny wymiar związany z realizacją prawa do zaskarżenia rozstrzygnięcia. Strona postępowania podatkowego może skutecznie zakwestionować decyzję jedynie wtedy, gdy zna podstawy faktyczne i prawne, które doprowadziły organ do określonego rozstrzygnięcia⁴⁴.

W przypadku decyzji wykorzystujących systemy algorytmiczne zakres informacji dostępnych stronie powinien obejmować również wskazanie, czy algorytm został wykorzystany w toku postępowania oraz jaki charakter miało jego zastosowanie. Nie chodzi przy tym o konieczność ujawnienia całego technicznego sposobu działania systemu, lecz o zapewnienie stronie możliwości ustalenia, jakie elementy analizy algorytmicznej mogły wpłynąć na wynik sprawy.

Informacja ta nie musi oznaczać obowiązku ujawnienia wszystkich technicznych elementów funkcjonowania systemu, ale powinna

⁴⁴ Wyrok TK z 16 III 1999 r., sygn. akt SK 19/98, LEX nr 36394.

pozwolić stronie ocenić, czy wykorzystanie algorytmu mogło mieć znaczenie dla wyniku prowadzonego postępowania oraz czy organ dokonał samodzielnej oceny uzyskanych informacji.

Brak możliwości ustalenia, czy decyzja została oparta na samodzielnej ocenie organu, czy też była w praktyce konsekwencją działania systemu algorytmicznego, może ograniczać rzeczywistą możliwość skutecznego wniesienia odwołania oraz utrudniać kontrolę legalności działania organu.

Analogiczny problem występuje na etapie kontroli sądowoadministracyjnej. Sąd administracyjny nie zastępuje organu podatkowego w dokonywaniu ustaleń faktycznych ani w wyborze rozstrzygnięcia, lecz ocenia legalność działania administracji. Dlatego też możliwość skutecznego przeprowadzenia kontroli wymaga, aby organ przedstawił pełny i zrozumiały tok rozumowania prowadzący do wydania decyzji, także w sytuacji, gdy w procesie tym wykorzystano narzędzia algorytmiczne⁴⁵.

W przypadku wykorzystania systemów algorytmicznych kontrola sądowoadministracyjna obejmuje zatem również ocenę, czy zastosowanie takiego narzędzia pozostawało zgodne z zasadami postępowania podatkowego, w szczególności czy organ zachował samodzielność w ustalaniu stanu faktycznego i stosowaniu prawa. Sąd administracyjny nie dokonuje bowiem kontroli prawidłowości funkcjonowania algorytmu, lecz ocenia, czy organ podatkowy prawidłowo wykorzystał informacje uzyskane z jego zastosowaniem.

Wykorzystanie systemów algorytmicznych nie może prowadzić do ograniczenia zakresu kontroli sprawowanej przez organy odwoławcze ani sądy administracyjne. Technologia wykorzystywana przez administrację pozostaje bowiem środkiem wspierającym realizację kompetencji organu, a nie samodzielnym źródłem rozstrzygnięcia administracyjnego.

Nie oznacza to jednak, że wykorzystanie systemów algorytmicznych pozostaje niezgodne z obowiązującym modelem wydawania decyzji podatkowych. Algorytm może pełnić istotną funkcję wspierającą, szczególnie w zakresie analizy dużych zbiorów danych, wykrywania zależności oraz usprawniania pracy organów podatkowych. Warunkiem dopuszczalności takiego wykorzystania pozostaje jednak zachowanie przejrzystości procesu decyzyjnego oraz możliwość wskazania przez

⁴⁵ J. Zimmermann, op. cit., s. 454–462.

organ, w jaki sposób wykorzystane informacje wpłynęły na treść rozstrzygnięcia.

Dopuszczalność wykorzystania algorytmów zależy zatem nie od samego faktu zastosowania technologii, lecz od zachowania standardów umożliwiających późniejszą kontrolę prawidłowości działania administracji. Im większy zakres oddziaływania systemu na ustalenia faktyczne lub ocenę prawną sprawy, tym większe znaczenie posiada obowiązek zapewnienia możliwości wyjaśnienia jego działania oraz wykazania, w jaki sposób wynik analizy algorytmicznej został uwzględniony przez organ.

Obowiązek zapewnienia kontrolowalności decyzji podatkowej stanowi zatem jedną z podstawowych granic dopuszczalnej algorytmizacji procesu decyzyjnego. Organ podatkowy może korzystać z narzędzi technologicznych przy wykonywaniu swoich zadań, jednak pozostaje zobowiązany do przedstawienia własnej argumentacji prawnej oraz ponosi odpowiedzialność za wydane rozstrzygnięcie.

Prawidłowo ukształtowany model wykorzystania algorytmów powinien więc zapewniać możliwość odtworzenia relacji pomiędzy danymi wykorzystanymi przez system, oceną dokonaną przez organ oraz treścią wydanego rozstrzygnięcia. Tylko w takim przypadku kontrola instancyjna i sądownoadministracyjna zachowuje swój rzeczywisty, a nie wyłącznie formalny charakter.

W takim modelu algorytm pozostaje narzędziem wspomagającym wykonywanie kompetencji administracyjnych, natomiast odpowiedzialność za zastosowanie prawa i treść decyzji pozostaje po stronie organu podatkowego.

6. Granice dopuszczalnej algorytmizacji decyzji podatkowych – między wspomaganiem organu a automatyzacją stosowania prawa

Wykorzystanie systemów algorytmicznych w procesie wydawania decyzji podatkowych wymaga wyznaczenia granicy pomiędzy dopuszczalnym wspomaganiem działalności organu administracji publicznej a niedopuszczalnym zastąpieniem tego organu w wykonywaniu kompetencji władczych. Sama obecność technologii w procesie decyzyjnym nie przesądza jeszcze o zmianie charakteru prawnego działania administracji. Decydujące znaczenie ma bowiem zakres wpływu systemu

algorytmicznego na poszczególne etapy stosowania prawa, a zwłaszcza na ustalenie stanu faktycznego, ocenę materiału dowodowego, wykładnię przepisów oraz treść końcowego rozstrzygnięcia⁴⁶.

Dopuszczalne wykorzystanie systemów algorytmicznych powinno być rozumiane przede wszystkim jako forma wsparcia organu podatkowego w wykonywaniu ustawowych kompetencji. Algorytm może usprawniać analizę danych, identyfikować określone zależności, wskazywać potencjalne nieprawidłowości lub wspierać organizację pracy administracji skarbowej. W takim modelu technologia pełni funkcję pomocniczą, natomiast decyzja pozostaje rezultatem działania organu posiadającego ustawowe umocowanie do stosowania prawa⁴⁷.

Granica dopuszczalnego wykorzystania algorytmów zostaje przekroczona w sytuacji, gdy system techniczny zaczyna determinować treść rozstrzygnięcia, a udział organu ogranicza się jedynie do formalnego zatwierdzenia wyniku wygenerowanego przez system. Taki model prowadziłby do osłabienia podstawowego założenia prawa administracyjnego, zgodnie z którym decyzja administracyjna jest aktem stosowania prawa przez właściwy organ, a nie rezultatem autonomicznego działania narzędzia technicznego⁴⁸.

Odmienne rozwiązanie przyjęto w prawie niemieckim, w którym § 155 ust. 4 Abgabenordnung⁴⁹ dopuszcza dokonywanie określonych ustaleń podatkowych w sposób wyłącznie automatyczny, jeżeli nie zachodzi potrzeba rozpatrzenia konkretnego przypadku przez urzędnika. Przepis przewiduje również, że w przypadku całkowicie automatycznego wydania aktu administracyjnego proces decyzyjny oraz jego wydanie uznaje się za zakończone z chwilą zakończenia przetwarzania maszynowego. Rozwiązanie to pokazuje, że dopuszczalność automatyzacji rozstrzygnięć podatkowych może zostać uregulowana na poziomie ustawowym, przy jednoczesnym określeniu przesłanek zastosowania takiego mechanizmu w sprawach, które ze względu na swój charakter nie wymagają indywidualnej oceny urzędnika.

⁴⁶ Ibidem, s. 273–286.

⁴⁷ D. Szostek, *Blockchain a prawo*, Warszawa 2018, s. 62; M. Ganczar, op. cit., s. 171–184; M. Kamiński, op. cit., s. 289–297.

⁴⁸ B. Adamiak, J. Borkowski, op. cit., s. 670–690.

⁴⁹ § 155 Abs. 4 Abgabenordnung (AO) vom 16. März 1976 (BGBl. I S. 613), in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Januar 2025 (BGBl. 2025 I Nr. 24), zuletzt geändert durch Art. 15 Abs. 6 des Gesetzes vom 3. Juli 2026 (BGBl. 2026 I Nr. 199).

Szczególne znaczenie ma w tym zakresie zasada odpowiedzialności organu administracji publicznej za wydane rozstrzygnięcie. Wykorzystanie systemu algorytmicznego nie powoduje przeniesienia odpowiedzialności za decyzję na twórcę oprogramowania, administratora systemu czy technologię. Organ podatkowy pozostaje podmiotem, który dokonuje stosowania prawa i ponosi odpowiedzialność za zgodność decyzji z przepisami prawa materialnego i procesowego⁵⁰.

W tym kontekście niezwykle ważna jest koncepcja tzw. kontroli człowieka nad procesem decyzyjnym (ang. *human oversight*). Zakłada ona, że wykorzystanie zaawansowanych narzędzi technologicznych nie może prowadzić do wyłączenia udziału człowieka w procesie wykonywania kompetencji publicznych. Kontrola człowieka nie powinna mieć charakteru wyłącznie formalnego, lecz musi obejmować rzeczywistą możliwość analizy wyników działania systemu, ocenę ich prawidłowości oraz dokonanie samodzielnego wyboru rozstrzygnięcia⁵¹.

Znaczenie kontroli człowieka nad wykorzystaniem systemów algorytmicznych znajduje również odzwierciedlenie w regulacjach prawa Unii Europejskiej. Przepis art. 22 RODO odnosi się do zautomatyzowanego podejmowania decyzji wywołujących skutki prawne lub w podobny sposób istotnie wpływających na osobę fizyczną, przewidując w określonych przypadkach prawo do niepodlegania takiej decyzji. Z kolei art. 14 rozporządzenia (UE) 2024/1689⁵² w odniesieniu do systemów AI wysokiego ryzyka wymaga zapewnienia skutecznego nadzoru człowieka, w tym możliwości interpretowania wyników systemu oraz ich zignorowania, unieważnienia lub odwrócenia. Regulacje te wskazują zatem na znaczenie rzeczywistego udziału człowieka w procesie wykorzystania systemów automatycznych, przy czym zakres obowiązków zależy od charakteru danego systemu i podstawy prawnej jego zastosowania.

W przypadku administracji podatkowej wymóg ten nabiera szczególnego znaczenia ze względu na charakter decyzji podatkowej. Rozstrzygnięcia wydawane przez organy podatkowe ingerują bezpośrednio

⁵⁰ B. Adamiak, J. Borkowski, op. cit., s. 670–690; J. Zimmermann, op. cit., s. 389–402.

⁵¹ M. Kamiński, op. cit., s. 281–301.

⁵² Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1689 z dnia 13 VI 2024 r. ustanawiające zharmonizowane przepisy dotyczące sztucznej inteligencji oraz zmieniające rozporządzenia (WE) nr 300/2008, (UE) nr 167/2013, (UE) nr 168/2013, (UE) 2018/858, (UE) 2018/1139 i (UE) 2019/2144 oraz dyrektywy 2014/90/UE, (UE) 2016/797 i (UE) 2020/1828 (akt w sprawie sztucznej inteligencji) (Dz. Urz. UE L 1689 z 12 VII 2024, dalej „AI Act”).

w sytuację majątkową jednostki, określając wysokość zobowiązań publicznoprawnych. Z tego względu zastosowanie systemów algorytmicznych nie może prowadzić do zastąpienia indywidualnej oceny sprawy analizą opartą wyłącznie na kryteriach statystycznych lub automatycznej klasyfikacji danych⁵³.

Odrębnego rozważenia wymaga wykorzystanie systemów opartych na metodach uczenia maszynowego. W przeciwieństwie do tradycyjnych algorytmów opartych na jasno określonych regułach modele tego rodzaju mogą generować wyniki na podstawie złożonych zależności pomiędzy dużymi zbiorami danych. Powoduje to zwiększone ryzyko braku przejrzystości procesu decyzyjnego oraz trudności w wyjaśnieniu, dlaczego system wskazał określony rezultat⁵⁴.

Nie oznacza to jednak, że bardziej zaawansowane systemy algorytmiczne powinny zostać całkowicie wyłączone z obszaru działania administracji podatkowej. Ich wykorzystanie może przynosić istotne korzyści w zakresie efektywności wykonywania zadań publicznych, zwłaszcza w obszarach związanych z analizą dużych zbiorów danych, wykrywaniem nieprawidłowości oraz planowaniem działań kontrolnych.

W konsekwencji granica dopuszczalnej algorytmizacji decyzji podatkowych przebiega pomiędzy wykorzystaniem technologii jako narzędzia wspierającego wykonywanie kompetencji administracyjnych a sytuacją, w której system techniczny przejmuje funkcje właściwe organowi podatkowemu. Algorytm może wspierać ustalenie okoliczności faktycznych, analizę informacji oraz organizację pracy administracji, jednak nie może zastępować organu w dokonywaniu oceny prawnej konkretnej sprawy ani przejmować odpowiedzialności za wydane rozstrzygnięcie⁵⁵.

Tak rozumiana granica pozwala pogodzić potrzebę modernizacji administracji podatkowej z koniecznością zachowania konstytucyjnych gwarancji jednostki. Algorytmizacja nie stanowi sama w sobie zagrożenia dla praworządnego modelu działania administracji, o ile pozostaje podporządkowana zasadzie legalizmu, obowiązkowi uzasadnienia decyzji, wymogowi indywidualizacji rozstrzygnięcia oraz możliwości skutecznej kontroli instancyjnej i sadowoadministracyjnej.

⁵³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 12, Warszawa 2021, s. 263–274; B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 25–42.

⁵⁴ M. Kamiński, op. cit., s. 289–297.

⁵⁵ R. Mastalski, op. cit., s. 263–274.

Podsumowanie

Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że algorytmizacja procesu wydawania decyzji podatkowych stanowi zjawisko wymagające oceny nie tylko z perspektywy efektywności działania administracji publicznej, lecz przede wszystkim przez pryzmat konstytucyjnych standardów wykonywania władzy publicznej. Wykorzystanie systemów algorytmicznych może przyczyniać się do usprawnienia realizacji zadań administracji podatkowej, w szczególności poprzez analizę dużych zbiorów danych, identyfikację zależności oraz wspieranie czynności kontrolnych. Nie prowadzi to jednak do zmiany charakteru prawnego decyzji podatkowej, która pozostaje aktem indywidualnego stosowania prawa przez właściwy organ administracji publicznej⁵⁶.

Algorytmizacja może być uznana za zgodną z konstytucyjnym modelem działania administracji wyłącznie wówczas, gdy system techniczny pozostaje narzędziem wspierającym organ podatkowy, a nie instrumentem faktycznie przejmującym wykonywanie kompetencji władczych. Zasada legalizmu wynikająca z art. 7 Konstytucji RP wymaga bowiem, aby rozstrzygnięcie w indywidualnej sprawie podatkowej było rezultatem działania organu uprawnionego ustawowo do stosowania prawa, a nie wyłącznie konsekwencją działania systemu informatycznego. Algorytm nie posiada samodzielnej kompetencji prawnej do dokonywania wykładni przepisów, oceny dowodów ani podejmowania rozstrzygnięć kształtujących sytuację prawną podatnika⁵⁷.

Szczególnego znaczenia w warunkach algorytmizacji nabiera obowiązek uzasadnienia decyzji podatkowej. Uzasadnienie nie może ograniczać się do przedstawienia wyniku wygenerowanego przez system techniczny, lecz powinno przedstawiać tok rozumowania organu, obejmujący ustalenie stanu faktycznego, ocenę materiału dowodowego oraz zastosowanie właściwych norm prawa podatkowego. Wykorzystanie algorytmu nie zwalnia organu z obowiązku samodzielnego wyjaśnienia podstaw faktycznych i prawnych rozstrzygnięcia. Przeciwnie, im większy jest wpływ systemu na proces decyzyjny, tym większe znaczenie posiada

⁵⁶ J. Zimmermann, op. cit., s. 389–402; J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Warszawa 1970, s. 35–52.

⁵⁷ L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, wyd. 10, Warszawa 2023, s. 74–82; *Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, pod red. P. Korzeniowskiego, M. Stahl, wyd. 9, Warszawa 2024, s. 133–146.

wymóg jego wyjaśnialności oraz możliwość odtworzenia sposobu wykorzystania uzyskanych wyników.

Problem przejrzystości działania systemów algorytmicznych ma również bezpośrednie znaczenie dla kontroli instancyjnej oraz sądownoadministracyjnej decyzji podatkowych. Skuteczna kontrola legalności działania administracji wymaga bowiem możliwości ustalenia, jakie przesłanki faktyczne i prawne doprowadziły do wydania określonego rozstrzygnięcia. W sytuacji gdy organ nie jest w stanie wyjaśnić znaczenia wyniku uzyskanego przy wykorzystaniu algorytmu albo ogranicza się do powołania na rekomendację systemu, dochodzi do osłabienia gwarancyjnej funkcji uzasadnienia decyzji oraz ograniczenia efektywności mechanizmów kontroli administracyjnej i sądowej⁵⁸.

Przeprowadzona analiza wskazuje jednocześnie, że sama możliwość wykorzystania algorytmów w administracji podatkowej nie pozostaje sprzeczna z konstytucyjnymi standardami działania państwa. Kluczowe znaczenie ma nie fakt zastosowania technologii, ale sposób jej wykorzystania oraz zakres wpływu na proces stosowania prawa. Dopuszczalny model algorytmizacji powinien opierać się na zasadzie zachowania rzeczywistej kontroli człowieka nad procesem decyzyjnym (*human oversight*), odpowiedzialności organu za wydane rozstrzygnięcie oraz pełnej możliwości późniejszej weryfikacji podstaw decyzji.

W odniesieniu do decyzji podatkowych granicą dopuszczalnej algorytmizacji pozostaje zatem moment, w którym system techniczny przestaje pełnić funkcję pomocniczą i zaczyna faktycznie determinować treść rozstrzygnięcia. Administracja podatkowa może korzystać z narzędzi algorytmicznych w celu zwiększenia efektywności działania, jednak nie może przenieść na technologię odpowiedzialności za wykonywanie kompetencji publicznych. Zachowanie zasady legalizmu, obowiązku uzasadnienia decyzji oraz efektywnej kontroli instancyjnej i sądownoadministracyjnej stanowi podstawowy warunek zgodności algorytmizacji z konstytucyjnym modelem ochrony praw jednostki.

W konsekwencji należy przyjąć, że przyszłość wykorzystania systemów algorytmicznych w administracji podatkowej nie zależy wyłącznie od rozwoju technologicznego, lecz przede wszystkim od stworzenia odpowiednich gwarancji prawnych zapewniających transparentność, rozliczalność i kontrolowalność procesu decyzyjnego. Zasadne wydaje

⁵⁸ B. Adamiak, J. Borkowski, op. cit., s. 700–730; J. Zimmermann, op. cit., s. 454–462; M. Kamiński, op. cit., s. 289–297.

się zatem rozważenie wprowadzenia do regulacji dotyczących postępowania podatkowego wyraźnych wymogów odnoszących się do wykorzystywania systemów algorytmicznych przy wykonywaniu kompetencji organów podatkowych. Regulacja taka powinna w szczególności określać warunki dopuszczalności wykorzystania systemu, obowiązek zapewnienia rzeczywistego udziału organu w procesie decyzyjnym oraz jego odpowiedzialność za rozstrzygnięcie, a także minimalne wymagania dotyczące możliwości odtworzenia sposobu wykorzystania danych i wyników działania systemu w toku kontroli instancyjnej i sądowoadministracyjnej. Takie rozwiązanie pozwoliłoby powiązać rozwój technologiczny administracji podatkowej z konstytucyjnym wymogiem zapewnienia legalności wykonywania władzy publicznej.

BIBLIOGRAFIA

- Adamski D., *Informatyzacja podmiotów realizujących zadania publiczne*, w: *E-administracja. Prawne zagadnienia informatyzacji administracji*, pod red. D. Szostka, Wrocław 2009, s. 29–47.
- Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. 17, Warszawa 2020.
- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 2024.
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Art. 122*, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 1, Wrocław 2012, s. 511–518.
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Art. 187 i 191*, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 1, Wrocław 2012, s. 731–739.
- Art. 7*, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. I, pod red. L. Garlickiego, M. Zubika, Warszawa 2016, s. 207–218.
- Art. 7*, w: *Konstytucja RP. Tom I: Komentarz do art. 1–86*, pod red. M. Safjana, L. Boska, Warszawa 2016, s. 298–307.
- Art. 107*, w: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, pod red. Z. Kmiecika, W. Chróścielewskiego, wyd. 1, Warszawa 2019, s. 650–675.
- Borkowski J., *Decyzja administracyjna*, Warszawa 1970.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Toruń 2008.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013.
- Budziński R., Misztal L., *Hybrydowy model systemu ekspertowego do oceny podatników*, „Metody Ilościowe w Badaniach Ekonomicznych” 2011, nr 12(2), s. 101–111.
- Fischer B., Sakowska-Baryła M., *Wykorzystywanie otwartych danych jako element zwiększenia wyjaśnialności AI*, „Prawo i Więź” 2024, nr 53(6), s. 289–305.
- Ganczar M., *Informatyzacja administracji publicznej. Nowa jakość usług publicznych dla obywateli i przedsiębiorców*, Warszawa 2009.
- Garlicki L., *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, wyd. 10, Warszawa 2023.

- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 7, Warszawa 2013.
- Kamiński M., *Akt administracyjny zautomatyzowany. Zasadnicze problemy konstrukcyjne zastosowania systemów sztucznej inteligencji w procesach decyzyjnych postępowania administracyjnego na tle prawnoporównawczym*, „Prawo i Więź” 2023, nr 4(47), s. 281–304.
- Kmiecik Z., *Postępowanie administracyjne, postępowanie egzekucyjne w administracji i postępowanie sądowoadministracyjne*, wyd. 5, Warszawa 2019.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, pod red. P. Tulei, wyd. 2, Warszawa 2023.
- Leszczyński L., *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, wyd. 3, Kraków 2004.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, wyd. 11, Warszawa 2019.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, wyd. 12, Warszawa 2021.
- Monarcha-Matlak A., *Obowiązki administracji w komunikacji elektronicznej*, Warszawa 2008.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010.
- Prawo administracyjne. Pojęcia, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, pod red. P. Korzeniowskiego, M. Stahl, wyd. 9, Warszawa 2024.
- Sieniuc M., *Zasada prawdy obiektywnej*, w: *System Prawa Administracyjnego Procesowego*, t. 2, cz. 2, *Zasady ogólne postępowania administracyjnego*, pod red. J.P. Tarno, W. Piątka, Warszawa 2018, s. 288–306.
- Szostek D., *Blockchain a prawo*, Warszawa 2018.
- Szpyt K., Bilski A., *Wybrane wyzwania prawne i organizacyjne związane z wdrażaniem systemów AI w działalności samorządów terytorialnych*, „Prawo i Więź” 2025, nr 54(1), s. 565–596.
- System Prawa Administracyjnego*, t. 9, *Prawo procesowe administracyjne*, pod red. R. Hausera, Z. Niewiadomskiego, A. Wróbla, wyd. 4, Warszawa 2019.
- Tuleja P., *Art. 2*, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, pod red. P. Tulei, wyd. 2, Warszawa 2023, s. 29–35.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, wyd. 10, Warszawa 2022.