

Janusz Orłowski

"Усмотрение в налоговом
правоприменении = Uznanie w
stosowaniu prawa podatkowego",
Julia Vasilijevna Starykh, Moskwa
2007 : [recenzja]

Studia Prawnoustrojowe nr 18, 225-229

2012

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

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach
dozwolonego użytku.

Julia Vasilijevna Starykh: *Усмотрение в налоговом правоприменении (Uznanie w stosowaniu prawa podatkowego)*, Moskwa 2007, Юриспруденция, ss. 176

Recenzowana książka jest pierwszą monografią poświęconą uznaniu organów administracji w rosyjskim prawie podatkowym. Przedstawiono tu różne aspekty upoważnień do uznania, elementy postępowania podatkowego i analizę orzecznictwa sądowego z zakresu kontroli uznaniowych działań administracji. Wiele rozważań Julii Starykh może inspirować do badań prawnoporównawczych, zwłaszcza analizy przepisów kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej¹ o ochronie praw podatnika. Należy podkreślić, że obok twierdzeń zasługujących na aprobatę, są też tezy skłaniające do polemiki. Sporne kwestie wynikają zwłaszcza z przyjętego w pracy bardzo szerokiego ujęcia uznania.

Opracowanie składa się z trzech rozdziałów; w zakończeniu ostatniego znalazły się wnioski podsumowujące całość rozważań. W badaniach wykorzystano wyłącznie metodę dogmatycznoprawną.

W pierwszym rozdziale wyjaśniono pojęcia „stosowanie prawa podatkowego” i „uznanie organów podatkowych”. Stosowanie prawa podatkowego to wydawanie przez rząd federalny, organy podatkowe i celne indywidualnych aktów administracyjnych, pobór podatków i opłat, realizacja odpowiedzialności podatkowej i kontrola podatkowa (s. 21). W ocenie Autorki (s. 25 i n.) uznanie w prawie podatkowym występuje z przyczyn obiektywnych i subiektywnych. Do tej pierwszej grupy należą: dynamika stosunków ekonomicznych i społecznych, okoliczności spraw indywidualnych, potrzeba rozstrzygnięcia kwestii operacyjnych i organizacyjnych przez organy podatkowe. Na drugą grupę składa się: brak „zasad prawnych systemu podatkowego”, pośpieszne i nieprzemyślane tworzenie prawa, braki w unormowaniach proceduralnych. Upoważnienia do uznania wprowadza się więc nie tylko w celu uelastycznienia działania administracji.

W ocenie Autorki luzy stosowania prawa przez administrację są porównywalne ze swobodą sędziowską. Należy však podkreślić, że uznanie administracyjne jest szersze od sędziowskiego (obejmuje zarówno wybór wariantu rozstrzygnięcia sprawy, jak i np. luz decydowania o podjęciu działania), ma

charakter władczy, łączy się ze odpowiedzialnością administracji za następstwa działań i z polityką administracyjną¹.

Autorka ujmuje uznanie jako formułę działania organu administracji podatkowej i rządu federalnego w sytuacji luzu wyboru konsekwencji prawnych, normowanych w prawie materialnym lub procesowym. Przy podejmowaniu optymalnego rozstrzygnięcia, zgodnego z okolicznościami sprawy indywidualnej, należy uwzględniać cele przyznania organowi takiej swobody działania stosownie do interesów państwa i społeczeństwa (s. 40 i 48). Uznanie występuje też w interpretacji przepisów prawnych, zwłaszcza niejasnych i zawierających pojęcia niedookreślone (szerzej – rozdz. 2 i 3) i wskutek tego przyjęta w pracy koncepcja uznania odbiega od jego ujęcia w nauce zachodnioeuropejskiej („uznania administracyjnego”, „władzy dyskrecjonalnej”). Trafne jest zaś wiązanie uznania ze stosowaniem prawa, z wydaniem rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej. Wyróżnienie zaś uznania „pozytywnego” i „negatywnego” odzwierciedla problematykę granic uznania.

Na s. 44 mieści się interesująca teza: „Możliwość i niezbędność stosowania uznania przez kompetentne organy powstaje tylko w państwie prawnym z rozwiniętym reżimem demokratycznym, na określonym etapie rozwoju, przy przejściu do cywilizowanych rodzajów i form stosunków podatkowych, opierających się na zaufaniu między państwem reprezentowanym przez upoważnione (Rząd Federacji Rosyjskiej, organy podatkowe, celne) władze i ich funkcjonariuszy a podatnikami, na bezwarunkowym wypełnieniu obowiązków podatkowych, na przestrzeganiu wszystkich wymogów prawodawstwa o podatkach i opłatach”.

W rozdziale drugim analizowano formułę upoważnień do uznania. Autorka wyróżnia: określenie ram dopuszczalnego zachowania (zwroty: „może”, „upoważnia się”), wskazanie organowi wariantów działania oraz sposób łączący oba warianty – gdy przepis wskazuje działania organu konkretnie, ale niewyczerpująco.

Pojęcia ocenne, dopuszczające „pozytywne” uznanie, pozwalają uwzględnić okoliczności konkretnej sprawy, sytuację społeczno-polityczną i „elementy niewymienione” w akcie normatywnym (s. 73–75). Zastrzec jednak należy, że uznanie może się łączyć z różnymi kategoriami pojęć nieostrych (empiryczne, wartościujące, odsyłające do pewnych dziedzin wiedzy, konkretyzujące się w określonych sytuacjach, klauzule generalne i inne²). Niezasadnie więc ograniczono analizę relacji uznania tylko do pojęć wartościujących. Nadto zdaniem Autorki owe pojęcia łączy z uznaniem swoboda organów administra-

¹ Por. J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005, s. 8 i tam cyt. literatura; K. Stern, *Ermessen und unzulässige Ermessensausübung*, Berlin 1964, s. 11–12; M. Mincer, *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983, s. 44 i n.

² Por. M. Mincer, *Pojęcia niedookreślone w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Nowe Prawo” 1984, nr 7, s. 96–97.

cji w ustalaniu ich treści (s. 79–80). I z tym poglądem nie można się zgodzić, bo ustalanie znaczenia pojęć nieostrych nie wchodzi do uznania³.

Autorka zauważa na s. 84: „Uznanie w stosowaniu prawa podatkowego tkwi w samym występowaniu kolizji. Po pierwsze dlatego, że występują dwie i więcej normy prawne, które regulują jeden stosunek społeczny. A po drugie – wyłączone jest jednoczesne stosowanie norm prawnych wskutek tego, że one wprowadzają różne modele zachowania, więc podmiot stosujący prawo może wybrać spośród różnych norm tylko jedną”. Uznanie pozwala usunąć kolizję i sprzeczności poprzez wybór właściwego systemu prawnego, normy prawnej, aktu indywidualnego. Ale tę formułę działania administracji należy zdaniem Autorki eliminować jako prowadzącą do niepewności stosowania prawa i naruszenia praw podatników. I tu trzeba ponowić zarzut zbyt szerokiego ujęcia uznania, bo usuwanie kolizji przepisów prawnych nie stanowi elementu wyboru rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej.

Autorka wywodzi, iż przepisy prawne winny jasno wyznaczać wielkość obciążeń podatkowych i terminy zapłaty, a nieuniknione wątpliwości, sprzeczności i niejasności należy tłumaczyć na korzyść podatnika (s. 104). Te zasady (art. 3 pkt 6 i 7 kodeksu podatkowego Fed. Ros.) służą ograniczaniu i eliminacji luzów wynikających z niejasności językowych prawa podatkowego. Arbitralne i dyskryminacyjne działania wynikające z tych niejasności godzą w konstytucyjne zasady: państwa prawa, równości wobec prawa i równego opodatkowania.

W trzecim rozdziale pracy analizowano środki ograniczenia „negatywnego” uznania. Zdaniem Autorki ogólny charakter normy podatkowoprawnej, pojęcia ocenne, wadliwe i niejasne sformułowania tekstu kodeksu umożliwiają „negatywne” uznanie. Środkami jego ograniczenia są domniemania, np. dobrej wiary podatnika czy ciężaru dowodowego organu podatkowego oraz „fikcje prawne”, jak np. ubytki wyrobów akcyzowych, oszacowanie dochodów, związki między podmiotami gospodarczymi. Są one granicą działania organów podatkowych oraz celnych i służą realizacji sprawiedliwości podatkowej i równości wobec ustawy (s. 112).

Autorka ocenia także rolę sądowej wykładni prawa podatkowego w ograniczaniu samowoli administracji. Wykładnia taka pozwala eliminować niejasności języka prawnego, wypełniać treść pojęć ocennych, uściślać znaczenie norm prawnych (s. 138). Szczególną rolę pełnią orzeczenia Trybunału Kon-

³ Związek uznania i pojęć nieostrych pojawia się mocno w stanowisku W. Jellinka (*Verwaltungsrecht*, Berlin 1928). Swobodę wypełniania treści pojęć nieostrych prezentowano w koncepcji *Beurteilungsspielraum*, odrzuconej w latach 70. XX w. Por. O. Bachof, *Beurteilungsspielraum, Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff im Verwaltungsrecht*, Juristenzeitung 1955, nr 4; H. Ehmke, *„Ermessen” und „unbestimmter Rechtsbegriff” im Verwaltungsrecht*, „Recht und Staat“ z. 230/231, Tübingen 1960; M. Mincer, *Uznanie administracyjne w doktrynie zachodnoniemieckiej*, „Zeszyty Naukowe UMK, Prawo XV” z. 83, Toruń 1977; W. Antonioli, F. Koja, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, wyd. 3, Wien 1996, s. 251–253.

stytucyjnego, których znaczenie rozciąga się na inne, podobne przypadki stosowania prawa. Wyższy Sąd Arbitrażowy Federacji Rosyjskiej udziela wyjaśnień dotyczących praktyki sądowej, które wiążą sądy administracyjne i są ważne dla praktyki administracji (s. 144–145).

W ocenie pracy J.V. Starykh należy podkreślić jasność i wnikliwość analizy unormowań rosyjskiego prawa podatkowego. Autorka przedstawiła zakres występowania upoważnień do uznania w unormowaniach prawa materialnego i procesowego. Realizowane są one w działaniach organów podatkowych, celnych i Rządu Federalnego, w tym w formie aktów administracyjnych (s. 151).

Krytycznie odnieść się należy zwłaszcza do poglądu (s. 95 i n. oraz s. 153), że „pojęcia ocenne wskutek ich formalnie nieokreślonego charakteru” zawsze są źródłem uznania, skoro zostawiają organowi administracji swobodę wyznaczenia ich treści. Wykładnia prawa nie jest elementem uznania administracyjnego⁴. To samo dotyczy też tezy o występowaniu uznania w kolizjach norm prawnych. Konstrukcji uznania organów administracji przypisano zatem zbyt szeroki zakres, obejmując nim nie tylko sferę decydowania o zastosowaniu określonych instytucji prawnopodatkowych w sprawach indywidualnych, ale i luzy wykładni przepisów prawnych. Do takiego wniosku mogła Autorkę doprowadzić krytyka niejasności w przepisach rosyjskiego prawa podatkowego i analiza orzeczeń w sprawach kontroli wykorzystania upoważnień do uznania przez organy administracji.

W zakończeniu pracy (s. 154) Autorka postuluje, aby w celu doskonalenia prawa podatkowego i zapobieżenia dowolności („negatywnego” uznania) wprowadzić instytucje prawne eliminujące nieuzasadnioną swobodę administracji podatkowej (m.in. unormowanie klauzul antyabuzywnych, zasad uznawania poniesionej przez podatnika straty, kompetencji do udzielania wyjaśnień przepisów prawa podatkowego). Te postulaty odzwierciedlają przyjętą przez Autorkę szeroką koncepcję uznania organów administracji w prawie podatkowym.

W opracowaniu szeroko wykorzystano dorobek rosyjskiej i radzieckiej nauki prawa (teorii prawa i prawa sądowego). Wyraźnie wpłynęło to na przyjętą koncepcję uznania i stosowania prawa. Odesłania do literatury obcej są jednak bardzo ograniczone, a przecież uznaniu w prawie podatkowym poświęcono tam dużo uwagi⁵.

⁴ Por. literatura podana w: J. Orłowski, op. cit., s. 59–61.

⁵ Np. G. Felix, *Ermessensausübung im Steuerrecht*, Düsseldorf 1955; B. Künstler, *Die Ermessensentscheidungen im materiellen Steuerrecht*, Göttingen 1961; L. Perrone, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano 1969; G. Stoll, *Ermessen im Steuerrecht*, Wien 1970 i 2001; J.-Cl. Ricci, *Le pouvoir discrétionnaire de l'administration fiscale*, Aix-Marseille 1975; C. Uriol Egido, *La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general*, Instituto de Estudios Fiscales [b.d.w.]; R. Lupi, *Società, diritto e tributi*, Il Sole 24ORE 2005; J. Orłowski, op. cit.

Jako ważne i trafne należy ocenić przedstawienie uznania organów administracji podatkowej w aspekcie wydawania aktu administracyjnego w sprawie indywidualnej. Zasadne byłoby tu jednak bliższe omówienie cech takiego aktu i istotnych dla jego treści elementów postępowania podatkowego.

Wartość recenzowanej książki wyraża się nie tylko w teoretycznej analizie złożonej problematyki, ale też w krytycznych ocenach unormowań luzu działania organów administracji w stosowaniu prawa podatkowego i wskazaniu środków ograniczających czy wykluczających nieprawidłowości w tym zakresie.

Janusz Orłowski