

UZNANIE ADMINISTRACYJNE W NIEMIECKIEJ NAUCE PRAWA PODATKOWEGO

1. Uwagi ogólne

Problematyka uznania administracyjnego jest od dawna przedmiotem wszechstronnych badań w nauce prawa administracyjnego. W XX wieku poświęcono jej wiele uwagi także na gruncie unormowań prawa podatkowego. Przedmiotem niniejszego artykułu jest przedstawienie stanowisk w tej kwestii w niemieckiej nauce prawa podatkowego.

Ustalenia dotyczące konstrukcji i kontroli uznania dokonane w nauce prawa administracyjnego zostały przejęte do nauki prawa podatkowego¹. Sięgając XIX wieku analizy problematyki uznania znalazły wyraz w szeregu koncepcji w nauce prawa administracyjnego charakteryzujących jego istotę, cechy i rolę. Różne drogi powstania ustrojów demokratycznych, koncepcja państwa prawnego, ustalenie roli i zadań aparatu administracyjnego oraz form ochrony prawnej jednostki w jej relacjach z władzą publiczną wpłynęły na różnice w ujęciu uznania administracyjnego w nauce w poszczególnych krajach. Wskazuje się, że w nauce przeważało ujęcie uznania w duchu teorii pozytywistycznych, upatrujących, iż prawo w każdym systemie wyznacza uznanie, jego podstawy i granice².

Uznanie administracyjne jest sferą luzu, swobody podejmowania rozstrzygnięcia w sprawie indywidualnej. Jest ono właściwe tylko administracji publicznej i w wąskim tylko zakresie zbliżone do swobody są-

Janusz Orłowski; dr nauk prawnych; adiunkt w Zakładzie Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie; adres do korespondencji: janusz.orlowski@op.pl

¹ R. von Groll, *Komentarz do § 5 Abgabenordnung* (dalej cyt. AO), w: *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar*, red. W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, Köln 1995¹⁰, s. 4.

² M. Mincer, *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983, s. 8-40.

dziowskiej³. Taki rodzaj luzu działania administracji publicznej może wystąpić także w unormowaniach prawa podatkowego. Uznanie zachowuje tu ten sam charakter co w prawie administracyjnym, niemniej łączy się z nim szereg kwestii specyficznych dotyczących stosowania przepisów prawa podatkowego. Jest to związane m.in. celem unormowań prawa podatkowego⁴ oraz jego ingerencyjnym charakterem.

2. Zarys koncepcji uznania w niemieckiej nauce prawa administracyjnego

Dla niemieckich koncepcji uznania administracyjnego w XX wieku⁵ charakterystyczne było poszukiwanie jego istoty w związku z ustawowymi pojęciami nieostrymi, na gruncie sądowej kontroli, na tle koncepcji błędów uznania i jego granic oraz problematyki związania administracji brzmieniem ustaw. Ważne miejsce zajęły rozważania nad uznaniem jako następstwem normy prawnej i jego stosunkiem do tzw. ustawowych pojęć nieostrych⁶.

W tzw. teoriach naturalistycznych – od końca XIX w. – ujmowano uznanie jako twórczą, nieskrępowaną prawem działalność administracji, negację związania ustawowego. „Swobodne uznanie” pozwalało admini-

³ Por. B. Wojciechowski, *Dyskrecjonalność sędziowska. Studium teoretyczno-prawne*, Toruń 2004, s. 92-105; K. Stern, *Ermessen und unzulässige Ermessensausübung*, Berlin 1964, s. 11-12.

⁴ Por. B. Künstler, *Die Ermessensentscheidungen im materiellen Steuerrecht*, Göttingen 1961, s. 3, 8; W. Steinberg, *Das Ermessen der Finanzbehörden im Hinblick auf ausserfiskalische Zielsetzungen steuerrechtlicher Vorschriften*, „Finanz-Rundschau“, 5(1962), s. 90-92.

⁵ W ramach niniejszego opracowania wypada wskazać prace, w których owe koncepcje omówiono: M. Mincer, *Uznanie administracyjne w doktrynie zachodnio-niemieckiej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Prawo XV-Nauki Humanistyczno-Społeczne“, 83(1977); M. Bullinger, *Das Ermessen der öffentlichen Verwaltung*, „Juristenzeitung“ (dalej cyt. JZ), 22(1984); F. Ossenbühl, *Tendenzen und Gefahren der neueren Ermessenslehre*, „Die öffentliche Verwaltung“, 17-18(1968); H. Soell, *Das Ermessen der Eingriffsverwaltung*, Heidelberg 1973; K. Stern, *Ermessen und unzulässige Ermessensausübung*, Berlin 1964; H. H. Lohmann, *Die Zweckmäßigkeit der Ermessensausübung als verwaltungsrechtliches Rechtsprinzip*, „Schriften zum Öffentlichen Recht“, 199(1972); H. Ehmke, „Ermessen“ und „unbestimmter Rechtsbegriff“ im Verwaltungsrecht, „Recht und Staat“, 230-231(1960).

⁶ Por. G. Stoll, *Ermessen im Steuerrecht*, Wien 2001², s. 131-132; M. Mincer, *Uznanie administracyjne w doktrynie*, passim.

stracji wyznaczać, co jest wolą państwa (interes publiczny)⁷. W teoriach pozytywistycznych zaś, silnie zakorzenionych w niemieckiej nauce – od początku XX w. – podkreślono związanie administracji ustawą⁸.

W latach pięćdziesiątych XX w. pojawiały się ujęcia uznania jako sfery działania administracji wolnej od kontroli, za które ona odpowiada, i której następstwa zakreślają normy prawne⁹. W państwie prawnym nie dopuszczano swobodnej działalności administracji, pozbawionej kontroli sądowej. W orzecznictwie i nauce utrwaliły się tzw. wewnętrzne granice uznania podlegające sądowej kontroli¹⁰ i zasady takiej formy kontroli uznania¹¹.

Bardzo sporna w nauce była koncepcja wartościującej oceny pojęć prawnych (*Beurteilungsspielraum*)¹²; zakładano tu, że przy subsumcji stanu faktycznego i wykładni pojęć nieostrych przysługuje administracji sfera owej oceny, wolna w dużym stopniu od sądowej kontroli, w istocie podobna do uznania¹³. Nie pozwalało to na jasne odróżnienie uznania

⁷ R. von Laun, *Das freie Ermessen und seine Grenzen*, Leipzig und Wien 1910, s. 20, 62-63, 66; M. Bullinger, *Das Ermessen der öffentlichen Verwaltung*, JZ 22(1984), s. 1002.

⁸ M. Mincer, *Uznanie administracyjne*, s. 12-17; W. Jellinek, *Verwaltungsrecht*, Berlin 1928, s. 31.

⁹ Por. D. Jesch, *Unbestimmter Rechtsbegriff und Ermessen in rechtstheoretischer und Verfassungsrechtlicher Sicht*, „Archiv des öffentlichen Rechts“, 82(1957), z. 1, s. 208.

¹⁰ K. Tipke, H. W. Kruse, *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar*, Köln 1992-1999, wyd. wymiennokartkowe, komentarz do § 5 AO, s. 2; A. Spitaler, *Das Ermessen der Finanzbehörden und seine richterliche Kontrolle*, „Steuerberater-Jahrbuch“ 1950, s. 80.

¹¹ Por. § 114 *Verwaltungsgerichtsordnung* z 19 marca 1991 r., BGBl z 1991, I S. 686 oraz § 102 *Finanzgerichtsordnung idF* vom 28.03.2001, BGBl. I S. 442; R. von Groll, Komentarz do § 5, s. 3; B. Künstler, *Die Ermessensentscheidungen im materiellen Steuerrecht*, Göttingen 1961, s. 173-177 i 180-194.

¹² O. Bachof, *Beurteilungsspielraum, Ermessen und unbestimmter Rechtsbegriff im Verwaltungsrecht*, JZ 4(1955), s. 97-102; Tenze, *Neue Tendenzen in der Rechtsprechung zum Ermessen und zum Beurteilungsspielraum*, JZ 21(1972), s. 641-646; H. Kellner, *Der sogenannte Beurteilungsspielraum in der verwaltungsgerichtlichen Prozesspraxis*, „Neue Juristische Wochenschrift“ (dalej cyt. NJW), 19(1966), s. 857n.

¹³ Por. D. Schulze-Fielitz, *Neue Kriterien für die verwaltungsrechtliche Kontrolldichte bei der Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe*, JZ 15-16(1993), s. 772-781; G. Seibert, *Deutscher Verwaltungsrichtertag 1974*, NJW 30(1974), s. 1313.

od oceny treści pojęć nieostrych (niedookreślonych)¹⁴. Przyjęto, iż pojęcia takie nie upoważniają do uznania¹⁵. Inna koncepcja zakładała wyłączenie uznania ze sfery owych pojęć oraz związania go z wielością dopuszczalnych decyzji¹⁶. Wskazywano, iż uznanie oraz wartościująca ocena łączy wiele cech i stają się one identyczne¹⁷, gdyż pozwalają administracji na konkretyzację treści otwartych norm w drodze wartościowania, podlegają sądowej kontroli i wiążą się z nimi takie same błędy¹⁸. Uznanie wyraża się jednak w swobodzie decydowania o podjęciu działania w ogóle czy dla realizacji oznaczonego celu¹⁹.

Według E. Forsthoffa działanie i stosowanie prawa przez administrację cechują się ustawowym związaniem. Uznanie administracyjne to upoważnienie do wyboru rozstrzygnięcia realizującego wartości wskazane w przepisach prawnych. Środki i sposób ich użycia dla osiągnięcia celu oznaczonego w ustawie administracja wybiera samodzielnie. Nie wolno jej działać dowolnie, w oderwaniu od rzeczywistego stanu sprawy i na podstawie niezwiązanych ze sprawą motywów²⁰.

Z końcem lat siedemdziesiątych XX w. próbowano łączyć z uznaniem twórcze działanie (*Gestaltung*), ochronę wspólnoty i praw jednostki²¹. *Wesentlichkeitstheorie* (teoria „istotności”, „ważności”) zakłada,

¹⁴ Por. M. Bullinger, *Ermessen und Beurteilungsspielraum – Versuche einer Therapie*, NJW 1974, nr 18, s. 769-773; K. Obermayer, *Verwaltungsrecht im Wandel*, NJW 42(1987), s. 2645; W. Schmidt, *Abschied vom „unbestimmten Rechtsbegriff”*, NJW 39(1975), s. 1753-1758.

¹⁵ Ch. Starck, *Rechtsvergleichender Generalbericht*, w: *Verwaltungsermessen im modernen Staat*, red. M. Bullinger, Baden-Baden 1986, s. 25.

¹⁶ M. Mincer, *Uznanie administracyjne w doktrynie*, s. 119-134; Tenże, *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983, s. 25; H. U. Waiblinger, *Gesetzmaßigkeit und Ermessensfreiheit*, s. 37-41; I. Bogucka, *Państwo prawne a problem uznania administracyjnego*, „Państwo i Prawo”, 10(1992), s. 38-39.

¹⁷ M. Herdegen, *Beurteilungsspielraum und Ermessen im strukturellen Vergleich*, JZ 15-16(1991), s. 747-751.

¹⁸ Tamże, s. 748n.

¹⁹ Por. K. Obermayer, *Das Verhaltenseressen der Verwaltungsbehörden*, NJW 27(1963), s. 1177-1179; A. Wittern, *Grundriß des Verwaltungsrechts*, Köln-Stuttgart-Berlin-Mainz 1987¹⁶, s. 97.

²⁰ E. Forsthoff, *Lehrbuch des Verwaltungsrechts. Erstes Band. Allgemeiner Teil*, München 1973, s. 91-97.

²¹ Por. M. Bullinger, *Das Ermessen*, s. 1005.

iż uznanie to zadanie i upoważnienie administracji do ustalenia istotnych motywów ustawy i ich twórczego wypełnienia²².

Upoważnienie do uznania we współczesnej nauce niemieckiej dostrzega się tam, gdzie ustawowe przesłanki działania są złączone z wyborem spośród kilku skutków prawnych bądź wyborem między działaniem a zaniechaniem²³, a każda z tych opcji z prawnego punktu widzenia jest równoważna i uzasadniona²⁴.

3. Miejsce uznania administracyjnego w nauce prawa podatkowego

Uznanie również w normach prawa podatkowego jest przyznaną organom administracji podatkowej (skarbowej) sferą swobody działania, mającą doprowadzić do najbardziej trafnego rozstrzygnięcia w indywidualnym przypadku stosowania prawa²⁵. Chociaż prawopodatkowe stany faktyczne zasadniczo nie zawierają upoważnień do działania w ramach uznania administracyjnego, to nie jest ono prawu podatkowemu obce²⁶. Upoważnienia do uznania występują tu stosunkowo licznie²⁷, łącząc się z postulatem sprawiedliwości w sprawie indywidualnej²⁸.

Duży wpływ na analizy uznania w nauce niemieckiej odegrało umieszczenie tej konstrukcji w przepisach prawa pozytywnego. W Ordynacji podatkowej Rzeszy z roku 1919 (również w brzmieniu z 1931 r.) wprowadzono wyraźne unormowania uznania administracyjnego²⁹. Także aktualna niemiecka ordynacja podatkowa – *Abgabenord-*

²² M. Bullinger, *Das Ermessen*, s. 1006.

²³ Por. Ch. Starck, *Kontrola administracji przez ogólne sądy administracyjne w Niemczech*, w: *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego*. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka, red. I. Skrzydło-Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek, M. Smaga, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego 2001, s. 666.

²⁴ I. Richter, G. F. Schuppert, *Casebook Verwaltungsrecht*, München 1991, s. 30; H. U. Erichsen, W. Martens, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Berlin–New York 1977², s. 156-157.

²⁵ Por. A. Spitaler, *Das Ermessen der Finanzbehörden*, s. 79-80, 91.

²⁶ Por. K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 2005¹⁸, s. 160.

²⁷ Por. np. K. Maaßen, *Arten des steuerlichen Ermessens und Rechtsschutz gegen Ermessensentscheidungen*, „Steuerberater-Jahrbuch”, 1953-1954, s. 133-139; A. Spitaler, *Das Ermessen der Finanzbehörden*, s. 91.

²⁸ D. Birk, *Steuerrecht*, Heidelberg 1988, s. 106.

²⁹ § 6 *Reichsabgabenordnung* z 13 grudnia 1919 r.; § 11 *Reichsabgabenordnung idF.* z 22 maja 1931; A. Spitaler, *Das Ermessen der Finanzbehörden*, s. 90-95;

nung z dnia 16 marca 1976 r. normuje w § 5 zasady działania administracji w ramach uznania, a nadto zawiera szereg upoważnień do uznania w przepisach o zobowiązaniach i postępowaniu podatkowym. Już potrzeba komentowania przepisów stanowiących o uznaniu niewątpliwie inspirowała do dalszych badań tego zagadnienia. Elementy uznania dostrzega się też w niektórych ustawach podatkowych³⁰.

Problematyka uznania i jego specyfika w konstrukcjach podatkowoprawnych była przedmiotem analiz naukowych już w latach dwudziestych XX wieku (np. Aribert Hensel³¹). Od lat pięćdziesiątych XX wieku poświęcono działaniom organów podatkowych związanym z uznaniem szereg opracowań monograficznych, jak też znaczną ilość artykułów i komentarzy do orzeczeń sądowych dotyczących spraw załatwianych w ramach uznania. Główne zainteresowania w nauce obejmowały kwestię upoważnień do uznania, miejsca i roli pojęć niedookreślonych w prawie podatkowym, przesłanek stosowania niektórych instytucji prawnych, a także kontroli uznania.

Z 1955 r. pochodzi praca G. Felixa, w której omówiono ogólne założenia realizacji upoważnień do uznania w prawie podatkowym³². B. Künstler w 1961 roku przedstawił pracę, w której analizował zakres upoważnień do uznania w materialnym prawie podatkowym³³.

Szczególnie dużą uwagę poświęcono” w opracowaniach problematyce uznania w konstrukcji ulg w spłacie podatków. W tym obszarze zagadnienia uznania są bowiem wyjątkowo dyskusyjne, tak co do kwestii upoważnień do ich udzielania, trybu, przesłanek, kwestii równości wobec prawa czy ich gospodarczego znaczenia.

W pracy z 1959 roku R. Dyckhoff analizował kwestie istoty i dopuszczalności ułatwień (ulg) w spłacie podatków ze względów słuszno-

B. Künstler, *Die Ermessensentscheidungen*, s. 45-46; W. Steinberg, *Das Ermessen der Finanzbehörden*, s. 90-92; H. Lohmeyer, *Das steuerliche Ermessen*, „Deutsche Verkehrssteuer-Rundschau“, 9(1974), s. 132-135.

³⁰ Por. np. H. Paulick, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, C. Heymanns Verlag 1977³, s. 128.

³¹ *Die Abänderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz*, „Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht“, 1(1927), s. 39-131.

³² *Ermessensausübung im Steuerrecht*, Düsseldorf 1955.

³³ *Die Ermessensentscheidungen im materiellen Steuerrecht*, Göttingen 1961.

ściowych; także i tu pojawiają się istotne problemy uznania³⁴. Także problematyka ulg w spłacie stała się kanwą analizy odstępstwa od prawomocności orzeczeń w prawie podatkowym w pracy T. von Bodungena z 1968 roku³⁵.

H. U. Waiblinger w 1966 r. przedstawił obszerne opracowanie zgodności z prawem oraz swobody działania w ramach uznania w kwestii udzielania ulg w spłacie podatków³⁶. Problematyce przesłanek udzielania ulg w zapłacie podatków poświęcona jest praca H. Rödela z 1975 r., gdzie omówiono szeroko problematykę słuszności jako przewidzianej w *Reichsabgabenordnung* podstawy stosowania takiej instytucji³⁷.

H. Weber w pracy z 1980 omówiła problematykę związanych z uznaniem ulg w spłacie podatków – stosowanych na zasadach uznania – jako formy subwencjonowania³⁸. Analizę działania w ramach uznania przy stosowaniu rozkładania zapłaty lub umarzania zaległości podatkowych zawiera wielokrotnie wznawiane opracowanie C. Gerbera³⁹. Także praca G. Brusckhe i W. Apitza z 1994 r. zawiera obszerne omówienie reguł udzielania ulg w spłacie podatków i orzekania w tej kwestii na zasadach uznania⁴⁰.

W komentarzach do niemieckiej ordynacji podatkowej z 1977 r. szeroko omawiane są zagadnienia uznania, zwłaszcza na gruncie § 5⁴¹, tj. cechy uznania administracyjnego, założenia jego wykorzystania, znaczenie dla stosowanych instytucji podatkowoprawnych oraz przesłanek

³⁴ *Die Steuermilderung aus Billigkeitsgründen. Eine Untersuchung über ihr Wesen und ihre Zulässigkeit im Rechtsstaat*, Münster 1959.

³⁵ *Rechtskraftdurchbrechung im Steuerrecht mittels Billigkeitserlasses nach § 131 AO*, München 1968.

³⁶ *Gesetzsmässigkeit und Ermessensfreiheit bei Steuerstundung und Steuererlaß (§§ 127 und 131 AO)*, Würzburg 1966.

³⁷ *Der Begriff „unbillig“ in § 131 Abgabenordnung*, Mainz 1975.

³⁸ *Steuererlass und Steuerstundung als Subvention*, Berlin 1980.

³⁹ *Stundung und Erlaß von Steuern*, „Das Recht der Wirtschaft“, 187(1999).

⁴⁰ *Aussetzung der Vollziehung, Stundung, Vollstreckungsaufschub und Billigkeitsmassnahmen als Mittel der Steuerpolitik*, Verlag Recht und Praxis 1994.

⁴¹ § 5 AO ma następujące brzmienie: *Ist die Finanzbehörde ermächtigt, nach ihrem Ermessen zu handeln, hat sie ihr Ermessen entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten.*

działania w ramach uznania⁴². Bardzo wielką uwagę przywiązuje się tu do kwestii granic uznania⁴³, co wyraża specyficzne niemieckie podejście do postrzegania problematyki uznania⁴⁴. Warto zaznaczyć, że wskazanie od strony niejako negatywnej kryteriów działania administracji może ułatwiać zarysowanie w konkretnych przypadkach stosowania prawa tej sfery swobody działania organów podatkowych.

Problematyka uznania administracyjnego jest omawiana w podręcznikach poświęconych ogólnej części prawa podatkowego, jako zagadnienie stosowania prawa. Także to wiąże się z wyraźnym unormowaniem uznania w przepisach prawnych. Ponadto poszczególne kwestie stosowania przepisów prawnych w ramach uznania są szeroko omawiane w czasopiśmie poświęconych problemom prawa podatkowego⁴⁵.

4. Istota i zakres uznania administracyjnego w prawie podatkowym

W opisie specyfiki uznania w prawie podatkowym we współczesnej niemieckiej nauce i orzecznictwie wskazuje się, że jest to upoważnienie organu administracji do wyboru spośród wielu prawnie dopuszczalnych sposobów zachowania się⁴⁶. Gdy ustawodawca zakłada, że wobec wystąpienia określonego stanu faktycznego organ winien zastosować ściśle oznaczony środek lub tego zaniechać, to nie przysługuje mu tu swoboda wyboru. W takich przypadkach mówi się o administracji „związanej”. Jeśli jednak ustawodawca odstępuje od takiego ustalenia zachowania organu, to pozostawia mu szerszą lub węższą swobodę działania i z tym właśnie łączy uznanie. W tych przypadkach każde zachowanie organu, o ile mieści się w prawem oznaczonych granicach, winno

⁴² Por. komentarze do § 5 AO: R. von Groll, *Komentarz do § 5 AO*, s. 1-39; E. K. Koch, R. D. Scholtz, *Abgabenordnung. AO. Kommentar*, Köln–Berlin–Bonn–München 1996⁵, s. 102-113.

⁴³ Zob. J. Orłowski, *Granice uznania administracyjnego w sprawach podatkowych*, w: *Człowiek a tożsamość w procesie integracji Europy. Persona e identità nel processo di integrazione Europea*, red. B. Sitek i in., Olsztyn 2004, s. 587-597; Tenże, *Zgodność z prawem decyzji i postanowień uznaniowych w sprawach podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, 2-3(2003), s. 41-60.

⁴⁴ Por. G. Stoll, *Ermessen im Steuerrecht*, s. 131.

⁴⁵ Por. piśmiennictwo, w tym niemieckie przytoczone w pracy: J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005, s. 199-213.

⁴⁶ Por. H. Lohmeyer, *Die Bedeutung steuerlicher Ermessensentscheidungen*, „Kommunale Steuer-Zeitschrift”, 12(1987), s. 227.

być uznane za równorzędne⁴⁷. Sfera działania uznaniowego może niekiedy jednak zostać w przepisach prawnych tak zawężona⁴⁸, że tylko jedno rozstrzygnięcie jest prawidłowe⁴⁹. Uznanie jest akcesoryjną wobec ustawy swobodą wyboru przez administrację konsekwencji prawnych, ale nie ustalania stanu faktycznego⁵⁰. Znajduje ono wyraz w akcie administracyjnym⁵¹.

Granice uznania wyznacza już § 5 AO. W niemieckiej koncepcji uznania istotne jest to, że znajduje ono wyraz w formule rozstrzygnięcia sprawy wyrażonej w akcie administracyjnym, aczkolwiek wiąże się to z różnymi sferami szczegółowych wyborów⁵². Uznanie jest elementem ustalania konsekwencji prawnych w sprawie indywidualnej⁵³ i zawsze oznacza wybór jednego z wariantów rozstrzygnięcia sprawy.

Upoważnienia do uznania dostrzega się w niemieckim prawie podatkowym przede wszystkim w przepisach o ulgach w zapłacie podatków, ustalaniu zobowiązań podatkowych, elementach swobody we wszczęciu i prowadzeniu kontroli podatkowej, w wyborze spośród osób solidarnie odpowiedzialnych⁵⁴, stosowaniu środków egzekucyjnych należności pieniężnych. Bardzo liczne upoważnienia do uznania wyróżnia się w instytucjach postępowania podatkowego⁵⁵. Uznanie jest wobec tego, co do zasady, konstrukcją tzw. ogólnego prawa podatkowego. Nie obejmuje ono jednak oszacowania podstaw opodatkowania⁵⁶, swobody w ustalaniu okoliczności stanu faktycznego sprawy indywidualnej i przeprowadzania dowodów, a także w wykładni nieostrych pojęć prawnych⁵⁷.

⁴⁷ R. von Groll, *Komentarz do § 5 AO*, s. 6.

⁴⁸ F. Brunn, W. Fritz, *Grundbegriffe des Steuerrechts*, Stuttgart–Berlin–Köln–Mainz 1980, s. 62.

⁴⁹ E. Gersch, *Komentarz do § 5 AO*, teza 3.

⁵⁰ K. Tipke, H. W. Kruse, *Komentarz do § 5 AO*, s. 3-4.

⁵¹ Por. H. Lohmeyer, *Die Bedeutung*, s. 228.

⁵² Por. K. Maaßen, *Arten des steuerlichen Ermessens*, s. 131.

⁵³ F. Brunn, W. Fritz, *Grundbegriffe des Steuerrechts*, s. 62.

⁵⁴ M. Völlmeke, *Das Entschließungsermessen beim Haftungsbescheid*, „Deutsche Steuerrecht“, 31(1991), s. 1101-1005.

⁵⁵ B. Künstler, *Die Ermessensentscheidungen*, s. 8n.

⁵⁶ Por. H. Lohmeyer, *Die Bedeutung*, s. 228.

⁵⁷ Por. R. D. Scholtz, *Komentarz do § 5 AO*, w: *Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar*, red. W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, Köln 1995¹⁰, s. 105.

5. Rodzaje uznania administracyjnego w prawie podatkowym

Dla niemieckiej nauki charakterystyczne jest przeprowadzenie drobiazgowej klasyfikacji rodzajów luzu wyboru wyrażającego istotę uznania administracyjnego. Konstrukcja wyboru dopuszczalnego wariantu załatwienia sprawy zostaje tu poddana wewnętrznym podziałom w oparciu o różne, nie zawsze klarowne kryteria⁵⁸.

Treść upoważnienia do działania organu administracji⁵⁹ pozwala wyróżnić: 1) uznanie w zakresie ustalania podatków (*feststellendes Ermessen*), 2) uznanie w zakresie nakładania obowiązków (*befehlendes Ermessen*), 3) uznanie w zakresie udzielania ułatwień oraz ich odmowy (*begünstigendes, versagendes Ermessen*), 4) uznanie w sprawach proceduralnych (*Verfahrensermessen*)⁶⁰.

W innej klasyfikacji wyróżnia się tzw. *Entschliessungsermessen*, czyli uznanie w sferze podejmowania rozstrzygnięcia⁶¹. Organ administracji może realizować określony w przepisie skutek prawny, obejmujący zastosowanie danej instytucji, jak i całkowitą z tego rezygnację⁶²; mieści się tu również decyzja czy w danej sprawie podjąć działanie⁶³. Wybór konkretnego środka działania i spośród różnych następstw prawnych to tzw. *Auswahlermessen*⁶⁴ – uznanie w wyborze.

Łączne występowanie tych rodzajów uznania sprawia, że pierwszy implikuje w zasadzie wystąpienie drugiego. Oba występują w sferze zachowania się (*Verhaltensermessen*)⁶⁵, albo następstwa prawnego

⁵⁸ R. D. Scholtz, *Komentarz do § 5 AO*, s. 104; J. Orłowski, *Uznanie administracyjne*, s. 33-36.

⁵⁹ Por. J. Łętowski, *Glosa do wyroku NSA-OZ w Poznaniu z 19 maja 1982 r.*, SA/P 31/82, „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych”, 6(1983), s. 344.

⁶⁰ K. Maaßen, *Arten des steuerlichen Ermessens*, s. 133-151.

⁶¹ H. Hoffmann, J. Gerke, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, Köln 1998⁷, s. 143.

⁶² K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, s. 161.

⁶³ B. Schwarz, *Komentarz do §5 AO*, w: *Kommentar zur Abgabenordnung*, red. B. Schwarz, Freiburg 1998-1999¹¹, s. 6.

⁶⁴ H. Hoffmann, J. Gerke, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, s. 143; K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, s. 161; K. Tipke, H. W. Kruse, *Komentarz do § 5 AO*, s. 5; P. Harder, *Das Auswahlermessen bei der Steuerhaftung*, „Der Betrieb”, 2(1989), s. 2022-2025.

⁶⁵ K. Tipke, H. W. Kruse, *Komentarz do § 5 AO*, s. 4-5.

(*Rechtsfolgeermessen*). Określa się je też mianem *uznania taktycznego* (*taktisches Ermessen*)⁶⁶.

Wyróżniono swego czasu uznanie w kształtowaniu wysokości obciążenia⁶⁷ – *Veranlagungsermessen* (*uznanie wymiarowe*). Koncepcja ta została jednak odrzucona⁶⁸. Odrzucono też uznanie związane z ustalaniem faktów (*Tatbestandsermessen*), wykładnią (*Auslegungsermessen*) i subsumcją (*Subsumtionsermessen*).

W związku z rozstrzygnięciem spraw indywidualnych wyróżniono uznanie w przyznawaniu uprawnień (*Zuteilungsermessen*)⁶⁹.

Kontrowersyjne jest natomiast wyróżnianie uznania prawodawczego (*gesetzgeberisches Ermessen*) w działaniach administracji takich jak zawieranie umów o charakterze publicznoprawnym⁷⁰. W literaturze można spotkać wyróżnienie uznania w sferze planowania (*Planungsermessen*)⁷¹, wydawania opinii (*Expertenermessen*), zarządzania (*Managementermessen*)⁷². Wyróżniane w literaturze *Dispensationsermessen* występuje w sferze przyznawania ulatwień, darowania ciężarów, udzielania ulg, uwalniania od obowiązków⁷³. Upoważnienie do uznania mającego zmierzać do osiągnięcia celu opisanego w ustawie pozwala wyróżnić tzw. *uznanie ukierunkowane, staranne* (*intendiertes Ermessen*)⁷⁴.

Wyróżnianie rodzajów uznania jest odrzucane w nauce polskiej. Można wszak zauważyć, że choć wskazane wyżej sfery luzu składają się na jednorodną w istocie konstrukcję uznania administracyjnego, to ich klasyfikacje mogą w praktyce służyć dokładniejszemu wskazaniu treści upoważnienia organu administracji do działania. A to zacieśnia kontrolę tego działania.

⁶⁶ Por. I. Richter, G. F. Schuppert, *Casebook*, s. 30.

⁶⁷ E. Gersch, *Komentarz do § 5 AO*, s. 50.

⁶⁸ Por. K. Tipke, H. W. Kruse, *Komentarz do § 5 AO*, s. 4-6; B. Schwarz, *Komentarz do § 5 AO*, s. 7; R. D. Scholtz, *Komentarz do § 5 AO*, s. 105.

⁶⁹ H. Hoffmann, J. Gerke, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, s. 143.

⁷⁰ Uznanie prawodawczego we wskazanym znaczeniu nie należy utożsamiać z tworzeniem prawa.

⁷¹ H. Hoffmann, J. Gerke, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, s. 143-144.

⁷² Por. I. Richter, G. F. Schuppert, *Casebook*, s. 30-31.

⁷³ A. Hensel, *Die Abänderung*, s. 54-81.

⁷⁴ K. Tipke, H. W. Kruse, *Komentarz do § 5 AO*, s. 6; R. D. Scholtz, *Komentarz do § 5 AO*, s. 106.

ADMINISTRATIVE DISCRETION IN GERMAN RESEARCH
ON TAX LAW

Summary

The term of administrative discretion (discretionary power) in German research on tax law was explained in the article. Discretion in the norms of tax law is a freedom of action of civil service bodies – like in administrative law. A lot of attention was devoted to these issues in German research on tax law. It is characteristic to emphasize the restraints on action of administration and its judicial control by acts. A number of monographs and many articles about the essence, function, scope, procedure for realization and control over administrative acts with elements of administrative discretion were published. The problem of concessions in tax payment, evidence and limits of action of administration was the most deeply discussed. A great interest in issues of discretion is related to the fact that it has clearly been standardized in German legal system for a long time.