NARODZINY I KSZTAŁTOWANIE SIĘ WSPÓŁCZESNEJ KONCEPCJI STOSUNKU PODATKOWEGO

MAREK KALINOWSKI

Do końca XIX w. podatki pozostawały w sferze zainteresowań nauk ekonomicznych. Dopiero na początku XX w., pod wpływem szerokiej dyskusji nad prawnym charakterem budżetu, która miała miejsce w Niemczech w latach 60-tych XIX w., zmieniło się podejście metodologiczne do uprawiania nauki o podatkach. Zamiast badać podatki z punktu widzenia makroekonomicznego, zaczęto je analizować z punktu widzenia prawnego. Efektem nowego podejścia do badania prawa podatkowego było opracowanie teorii stosunku podatkowoprawnego.

Za prekursora koncepcji stosunku podatkowoprawnego można uznać przedstawiciela austriackiej nauki finansów F. Myrbacha-Rheinfelda. Za punkt wyjścia dla jurydycznej analizy prawa podatkowego przyjął on, że w ramach części ogólnej prawa podatkowego należy wyróżnić „zasady prawa materialnego" (Die Grundsätze des materielles Rechtes) oraz „zasady prawa formalnego" (Die Grundsätze des formellen Rechtes)[1]. Następnie tę pierwszą kategorię zasad zbudował wokół pojęcia stosunku prawnego, rozumianego jako stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem i państwem[2].

Sama idea analizy prawa podatkowego przy wykorzystaniu konstrukcji stosunku podatkowoprawnego nie była nowa. Natomiast tym, co stanowiło istotę nowego podejścia do prawa podatkowego, było postrzeganie stosunku podatkowoprawnego na wzór stosunku cywilnoprawnego, gdy tymczasem wcześniej stosunek ten był definiowany jako stosunek władztwa i podporządkowania.

W okresie, gdy F. Myrbach-Rheinfeld tworzył koncepcję stosunku podatkowoprawnego, zarówno pojęcie stosunku prawnego, jak też stosunku zobowiązaniowego były już stosunkowo silnie zakorzenione w niemieckiej nauce prawa. Przy tym, pojęcie stosunku zobowiązaniowego nie było zarezerwowane wyłącznie dla stosunków prywatnoprawnych. W szczególności jest to widoczne w pracach G. Jellinka, który w procesie analizy dogmatycznoprawnej prawa publicznego posługiwał się

[1] Por. F. Myrbach-Rheinfeld, *Précis de droit financier*, Paris 1910, s. 259 i nast.
[2] Ibidem, s. 103 i nast.

pojęciem publicznych praw podmiotowych. Tymczasem te ostatnie stanowią jeden z aspektów stosunków prawnych, których drugim aspektem jest właśnie zobowiązanie.

F. Myrbach-Rheinfeld stwierdził, że z punktu widzenia prawnego podatki są świadczeniami pieniężnymi na rzecz podmiotów prawa publicznego, które nakładają ustawy podatkowe w sytuacjach w nich określonych, bez potrzeby innego tytułu, który powodowałby powstanie zobowiązania[3]. Następnie zaproponował on rozróżnienie pomiędzy „zobowiązaniem do podatku" (Abgabenpflicht), które stanowi zobowiązanie do zapłaty (Abgabenverbindlichkeit) i „długiem podatkowym" (Abgabenschuld) oraz „prawem do podatku" (Anspruch auf die Abgabe) i „wierzytelnością podatkową" (Abgabenforderung). Wyróżnił on zatem z jednej strony pasywny oraz aktywny aspekt podatku, z drugiej zaś – jego sferę potencjalną oraz sferę konkretną[4].

Zobowiązanie do podatku oraz stanowiące jego dopełnienie prawo do podatku nie powstają wskutek samego ustanowienia odpowiedniego przepisu prawa, bowiem przepis ten tworzy jedynie tytuł, z którego one wynikną. Natomiast zobowiązanie oraz prawo do podatku powstają w momencie zajścia w rzeczywistości okoliczności faktycznych unormowanych w przepisie prawa podatkowego. Jednakże nawet w tym momencie państwo nie może żądać od określonego podmiotu spełnienia określonego co do wysokości świadczenia podatkowego[5]. F. Myrbach-Rheinfeld nie wiąże zatem z zajściem okoliczności faktycznych uregulowanych w prawie podatkowym powstania długu podatkowego i odpowiadającej mu wierzytelności podatkowej, a jedynie powstanie „zobowiązania do podatku" i odpowiadającego mu „prawa do podatku". W tej fazie kształtowania się stosunku podatkowoprawnego organ administracyjny uzyskuje jedynie prawo do ustalenia osoby, na której ciąży zobowiązanie oraz kwoty świadczenia, a ponadto prawo do żądania od tej osoby ustalonej przez siebie kwoty. Według F. Myrbacha-Rheinfelda, również samo wydanie przez organ podatkowy nakazu płatniczego nie pociąga za sobą powstania długu podatkowego. Skutek taki wywiera doręczenie go osobie zobowiązanej. Dopiero z tą chwilą powstaje dług podatkowy, zaś podatnik staje się dłużnikiem[6]. Od tego momentu, aż do upływu terminu płatności, jest on zobowiązany do spełnienia określonego co do istoty oraz co do zakresu świadczenia podatkowego. Po upływie tego terminu podatek może zostać przymusowo wyegzekwowany od dłużnika jako zaległość podatkowa[7].

Dla F. Myrbacha-Rheinfelda, to dług podatkowy (Abgabenschuld) jest stosunkiem prawnym, w ramach którego określona osoba jest zobowiązana do świadczenia ściśle określonego co do istoty i

[3] Ibidem, s. 115.
[4] Ibidem, s. 117.
[5] Ibidem, s. 116.
[6] F. Myrbach-Rheinfeld, *Précis de droit financier*, op. cit, s. 204.
[7] Ibidem, s. 118.

zakresu, w ściśle określonym terminie. Gdy nadchodzi termin wymagalności podatku, podatek może być ściągnięty przymusowo jako zaległość podatkowa (Rückstand)[8].

Wskazana wyżej koncepcja stosunku podatkowowoprawnego rozumianego jako stosunek długu podatkowego, który powstaje wskutek wydania i doręczenia przez kompetentną władzę podatkową aktu administracyjnego, jest ściśle związana z przyjmowaną przez tego autora koncepcją stosunku prawnego. Stał on bowiem na stanowisku, że o stosunku podatkowym można mówić jedynie wtedy, gdy dłużnik może ponosić odpowiedzialność z tytułu niewykonania świadczenia. Stąd też uznał on, że skoro obowiązek świadczenia oraz prawo do przymusowego wykonania tego świadczenia powstaje z chwilą wydania i doręczenia zobowiązanemu nakazu zapłaty, to dopiero w tym momencie może powstawać stosunek podatkowoprawny[9].

Swoją koncepcję stosunku podatkowoprawnego F. Myrbach-Rheinfeld zbudował przy wykorzystaniu wzorców zaczerpniętych z prawa zobowiązań. Jednakże sam autor podkreślał specyfikę tego rodzaju stosunków prawnych. Wskazał on, że ze stosunków podatkowoprawnych mogą wynikać jedynie te konsekwencje prawne, które wiążą z nimi przepisy prawa finansowego. Stąd też należy wystrzegać się przedstawiania stosunków zobowiązaniowych kreowanych przez prawo podatkowe jako rzeczywistych zobowiązań w rozumieniu prawa prywatnego[10].

Przedstawione wyżej poglądy F. Myrbacha-Rheinfelda stały się podwalinami, czy też zaczynem intelektualnym, dla dalszego rozwoju koncepcji stosunku podatkowoprawnego. Rozwój ten należy przede wszystkim łączyć z dyskusją, która wywiązała się w nauce prawa finansów publicznych po uchwaleniu w Niemczech w 1919 r. Reichsabgabenordnung. Enno Becker, twórca i redaktor tego aktu, opracowując jego projekt jako punkt wyjścia przyjął koncepcję zobowiązania podatkowego, której zaczątki znalazły się w pracy F. Myrbacha-Rheinfelda. Zerwał on także z powszechnie w tamtym czasie akceptowaną w niemieckiej nauce prawa administracyjnego koncepcją, zgodnie z którą stosunek prawny, którego treścią jest obowiązek zapłaty podatku na rzecz państwa powstaje wskutek wydania konstytutywnego aktu administracyjnego.

Podobnie jak uczynił to F. Myrbacha-Rheinfelda, w Reichsabgabenordnung zostało wyraźnie wyróżnione materialne i proceduralne prawo podatkowe. To pierwsze było zorganizowane wokół koncepcji zobowiązaniowego stosunku prawnego. W ujęciu tego aktu, podatnicy byli podmiotami stosunku podatkowoprawnego, łączącego ich z organami podatkowymi, w ramach którego obie strony były wobec siebie wzajemnie uprawnione i zobowiązane. W akcie tym rozstrzygnięto również, że dług

[8] F. Myrbach-Rheinhold, *Précis de droit financier, Paris 1910*, s. 118.
[9] Ibidem, s. 124-125.
[10] Ibidem, s. 119.

podatkowy (Steuerschuld) powstaje wskutek zajścia zdarzenia uregulowanego w ustawach podatkowych, z którym przepisy te wiążą opodatkowanie. Przyjęcie takiego rozwiązania oznaczało zerwanie z przyjętą powszechnie w niemieckiej nauce prawa administracyjnego koncepcją powstawania zobowiązań w drodze indywidualnych aktów administracyjnych o charakterze konstytutywnym[11]. Innymi słowy, zgodnie z tym aktem, dług podatkowy powstawał w momencie ziszczenia się w rzeczywistości prawnych warunków opodatkowania uregulowanych w ustawie podatkowej, nie zaś wskutek wydania aktu administracyjnego. Rolą tego aktu miało być jedynie określenie wysokości długu podatkowego. W ten sposób miał on być jedynie aktem zapewniającym prawidłowe wykonanie zobowiązania podatkowego[12].

Opublikowanie Reichsabgabenordnung, której treść kryła duży ładunek teoretyczny, sprowokował doktrynę prawa finansowego do podjęcia szeroko zakrojonej dyskusji naukowej nad koncepcją stosunku podatkowoprawnego. W stosunkowo krótkim czasie ukazał się szereg publikacji, w których analizowane były poszczególne elementy teorii zobowiązania podatkowego[13]. W dyskusji nad tym zagadnieniem wzięli przede wszystkim udział przedstawiciele nauki niemieckiej: A. Hensel, H. Nawiasky, O. Bühler oraz E. Blumenstein. Istotny wkład do rozwoju nauki o stosunku zobowiązania podatkowego wnieśli też tacy przedstawiciele włoskiej nauki finansów, jak: B. Grizotti, A.D. Giannini. D. Jarach[14], A. Amatucci, czy też E. Vanoni. W nieco późniejszym okresie do tej dyskusji włączyła się południowoamerykańska nauka prawa finansowego na czele ze wspomnianym już D. Jarachem oraz M. Pugliese, a także hiszpańska nauka prawa finansowego reprezentowana w szczególności przez F. Sainza de Bujandę oraz J.J. Fereiro Lapatzę.

Pierwszym zagadnieniem dotyczącym stosunku podatkowoprawnego, któremu nauka prawa finansowego poświęciła stosunkowo wiele miejsca, była kwestia charakteru samego zobowiązaniowego stosunku prawa podatkowego. Wskazano wyżej, że według F. Myrbacha-Rheinfelda, należy wystrzegać się przedstawiania stosunków zobowiązaniowych kreowanych przez prawo podatkowe jako rzeczywistych zobowiązań w rozumieniu prawa prywatnego[15]. Wskazywał on, że ze stosunków podatkowoprawnych nie można wyprowadzać innych konsekwencji, niż te, które wiąże z nimi prawo finansowe; ani konsekwencji które wynikają z prawa prywatnego, ani też wynikających z innych gałęzi

[11] To rozwiązanie normatywne przyjmowało zatem odwrotne rozwiązanie, niż proponował F. Myrbach-Rheinfeld, zrywając tym samym z koncepcją władztwa i podporządkowania.
[12] O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. II, Paris 1904, s. 201.
[13] Co do listy tych publikacji, por. F. Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, t. IV, Madrid 1966, s. 6-8.
[14] D. Jarach może być uznany za przedstawiciela południowoamerykańskiej nauki prawa podatkowego, bowiem po emigracji do Argentyny tam właśnie stworzył swoje najpoważniejsze dzieła dotyczące stosunku podatkowoprawnego. W szczególności powstała tam praca zatytułowana El hecho imponible, w której została rozwinięta w sposób twórczy nauka o stosunku podatkowoprawnym.
[15] F. Myrbach-Rheinfeld, *Précis de droit financier*, op. cit, s. 119.

praw publicznego. Inny pogląd na tę kwestię zaprezentowali: H. Nawiasky, czy też A.D. Giannini. Stanęli oni na stanowisku, że z punktu widzenia formalnego struktura stosunków podatkowych oraz stosunków zobowiązaniowych prawa cywilnego jest identyczna.

Jak stwierdził H. Nawiasky, nie ma innej dziedziny prawa publicznego, która byłaby bardziej adekwatna, niż prawo podatkowe, aby wykazać, że prawo publiczne i prawo prywatne są identyczne z punktu widzenia stosunków formalnych, zaś różnią się jedynie z punktu widzenia materialnego. Stąd też, według niego, błędne jest stanowisko, że państwo jako podmiot tworzący prawo jest usytuowane ponad wszystkimi innymi podmiotami tego prawa. Według niego, gdy państwo działa jako podmiot prawa, jest ono jednym z wielu podmiotów, który przysługują równe prawa[16].

Analizując stosunek podatkowy, odróżnił on państwo jako wierzyciela od państwa jako ustawodawcy, tzn. podmiotu tworzącego porządek prawny. Wskazał on, że w stosunku podatkowym państwo występuje w tej pierwszej roli. Stąd też, według niego, z formalnego punktu widzenia, zarówno w prawie publicznym jak też w prawie prywatnym prawo do żądania spełnienia świadczenia przez dłużnika oraz obowiązek spełnienia tego świadczenia są identyczne[17]. Również identyczne są konsekwencje prawne niewykonania obowiązku świadczenia są identyczne. W obu wypadkach, dla uzyskania świadczenia wierzyciel ucieka się do "egzekucji państwowej". Z tego względu, w ramach stosunku podatkowego zarówno wierzyciel, jak też dłużnik są formalnie usytuowani identycznie jak w zobowiązaniu prawa cywilnego[18].

Państwo występujące jako wierzyciel w stosunku podatkowym nie ma pozycji nadrzędnej wobec dłużnika podatkowego. Nie przysługuje mu bowiem w tym stosunku władztwo o charakterze autonomicznym. Może ono jedynie żądać spełnienia świadczenia, które zostały mu przyznane przez obowiązujący porządek prawny.

Według Nawiasky'ego, również okoliczność, że kwotę podatku konkretyzują organy państwowe, nie może przesądzać o różnicy pomiędzy stosunkiem zobowiązaniowym prawa podatkowego i prawa prywatnego. Również wtedy, gdy państwo jest wierzycielem w tym ostatnim rodzaju stosunków prawnych, działania zmierzające do uzyskania świadczenia od łużnika są podejmowane przez organy podatkowe, zaś w celu doprowadzenia do jego przymusowego spełnienia, również sięga się do przymusu państwowego. W konsekwencji, pojęcie "suwerenność podatkowa" nie odnosi się do "wierzytelności podatkowej", lecz do "prawa podatkowego"[19].

[16] H. Nawiasky, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Madrid 1983, s. 29.
[17] Ibidem, s. 53.
[18] Ibidem.
[19] Ibidem.

Identyczny pogląd na stosunek podatkowoprawny wyrażał również A.D. Gianini[20]. Także on wskazywał, że z punktu widzenia struktury stosunek ten nie różni się od stosunku zobowiązaniowego prawa prywatnego.

Punktem wyjścia rozważań Gianniniego nad charakterem stosunku podatkowego było również rozróżnienie materialnych i proceduralnych stosunków podatkowych. Wskazywał on, że materialnoprawny stosunek podatkowy, który ma charakter złożony, powstaje wskutek zajścia zdarzenia określonego w hipotezie normy podatkowej. Natomiast rolą organów podatkowych jest ustalenie w trakcie postępowania podatkowego, czy faktycznie zaszło owo zdarzenie oraz określenie wysokości samej kwoty świadczenia. Zatem treść materialnego stosunku prawnego wynika z przepisów materialnego prawa podatkowego, a tym samym nie może być kształtowana przez organy podatkowe. To zaś oznacza, że w stosunku materialnoprawnym podatnicy i organy podatkowe mają taką samą pozycję[21]. Wierzyciel i dłużnik podatkowy pozostają zatem ze sobą w takich stosunkach, jak wierzyciel i dłużnik w stosunkach zobowiązaniowych prawa prywatnego. W konsekwencji pozwala to na przyjęcie, że struktura stosunku podatkowego oraz stosunku zobowiązaniowego prawa cywilnego są takie same[22].

Podobne do przedstawionych wyżej poglądy prezentował również E Blumenstein[23].

Powyższy pogląd na charakter stosunku podatkowego został następnie zaakceptowany przejęty przez południowoamerykańską, hiszpańską i portugalską naukę prawa podatkowego.

Rozstrzygnięcie charakteru stosunku podatkowoprawnego nie stanowiło kresu rozwoju jego koncepcji. Wraz z jej pojawieniem się powstały bowiem dwie inne poważne kontrowersje. Pierwsza nich, która ujawniła się już w momencie samych narodzin analizowanej teorii, dotyczyła kwestii momentu i źródeł powstania długu podatkowego. Jak wskazano wyżej, dla samego F. Myrbacha-Rheinfelda, twórcy koncepcji zobowiązaniowego stosunku podatkowego, to dług podatkowy (Abgabenschuld) jest stosunkiem prawnym, bowiem dopiero z chwilą jego powstania dłużnik mógł ponosić odpowiedzialność. Dla innych przedstawicieli nauki prawa podatkowego nie ulegało wątpliwości, że sam stosunek podatkowoprawny powstaje z momentem, w którym zajdą okoliczności przewidziane w hipotezie normy podatkowej[24]. Natomiast wątpliwości wywoływała kwestia, wskutek jakich zdarzeń powstaje dług podatkowy i obowiązek zapłaty podatku.

[20] A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta, Milano 1937*, s. 51; tegoż autora, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1956, s. 76.
[21] Ibidem, s. 51 i nast.
[22] Ibidem, s. 76.
[23] Por. E Blumenstein, *Schweizerisches Steuerrecht*, t. 1, Tübingen 1926, s. 14 i 24.
[24] A. D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino 1956, s. 159; G. Jèze, *Le fait générateur de l'impôt. Contribution à la théorie de la créance d'impôt* , RDP 1937, s. 620.

Jak wskazano wyżej, sam F. Myrbach-Rheinfeld stał na stanowisku, że zajście okoliczności przewidzianych w ustawie nie prowadzi do powstania długu podatkowego i odpowiadającej mu wierzytelności państwa, a jedynie kompetencji po stronie organów administracji do określenia osoby, na której ciąży dług oraz kwoty świadczenia podatkowego. Ustalenie tych okoliczności następuje w drodze władczej, w drodze wydania nakazu płatniczego[25]. Jednak dopiero doręczenie tego aktu podatnikowi powoduje powstanie długu podatkowego[26].

Inne rozwiązanie, niż proponowała ówczesna nauka, zostało przyjęte w § 81 Reichsabgabenordnung, zgodnie z którym dług podatkowy powstawał w momencie zrealizowania się podatkowego stanu fatycznego[27]. W świetle tego przepisu, nakaz zapłaty mający formę decyzji administracyjnej tracił swój charakter konstytutywny, stając się aktem o charakterze deklaratoryjnym.

Przyjęte przez ten akt rozwiązanie krytykował H. Nawiasky, który opierał się m.in. na wcześniejszych ustaleniach niemieckiej doktryny prawa administracyjnego, a także na poglądach F. Myrbacha-Rheinfelda. Według niego burzyło to przyjęty podział na podatki pośrednie, w których zobowiązanie powstawało z mocy prawa i podatki bezpośrednie, w których zobowiązanie powstawało z mocy konstytutywnego aktu administracyjnego. Stąd też stanął on na stanowisku, że z chwilą zajścia zdarzenia określonego w ustawie podatkowej po stronie podatnika powstaje jedynie zobowiązanie podatkowe o charakterze ogólnym, tj. zobowiązanie do znoszenia wymiaru podatku dokonywanego przez kompetentny organ administracji. Z tym zobowiązaniem było sprzężone prawo do dokonania wymiaru podatku. Dopiero akt wymiaru prowadził do powstania zobowiązanie do zapłaty podatku oraz odpowiadająca mu roszczenie o zapłatę kwoty podatku[28]. H. Nawiasky zajmował zatem identyczne stanowisko, jak dominująca wówczas doktryna prawa administracyjnego oraz rodzącego się prawa podatkowego, która powszechnie przyjmowała, że w podatkach pośrednich decyzja administracyjna ma charakter konstytutywny, a co za tym idzie, tylko jej wydanie mogło być przyczyną sprawczą powstania zobowiązania podatkowego[29].

Natomiast H. Nawiasky przyjmował, że dla zawiązania się stosunku podatkowoprawnego i powstania obowiązku zapłaty podatku w podatkach pośrednich, w których nie było przewidziane wydawanie decyzji podatkowych, wystarczy samo zaistnienie zdarzenia określonego w ustawie podatkowej.

[25] F. Myrbach-Rheinfeld, *Précis de droit financier*, op. cit, s. 117.
[26] Ibidem, s. 204.
[27] Jak stanowił § 81 Reichsabgabenordnung, "Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist (...).
[28] H. Nawiasky, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, op. cit., s. 21.
[29] Por. np. O. Mayer, *Droit administratif allemand*, t. II, Paris 1904, s. 201.

Podobny pogląd był wyrażany również przez szereg przedstawicieli nauki francuskiej, w szczególności zaś przez G. Jèze. Stał on na stanowisku, że każda osoba, która spełniła warunki określone w przepisach prawa podatkowego powinna zostać ustanowiona przez organ podatkowy dłużnikiem określonej kwoty podatku. Zajście zdarzenia określonego w tych przepisach stanowi zatem warunek wykonania przez organ podatkowy przysługującej mu kompetencji do wydania decyzji, mocą której dochodzi do powstania zobowiązania podatkowego. Zatem źródłem powstania zobowiązania jest jednostronne wyrażenie woli przez organ podatkowy[30].

Podobny pogląd dotyczący powstania zobowiązania podatkowego prezentowali również niektórzy przedstawiciele włoskiej nauki prawa podatkowego, w tym m.in. E. Allorio[31].

Jednakże bardzo duża grupa przedstawicieli nauki prawa podatkowego przeciwstawiała się temu poglądowi, stojąc na stanowisku, że zobowiązanie podatkowe powstaje z chwilą zajścia zdarzenia określonego w normie podatkowej. Natomiast akt administracyjny, w którym ustalana była kwota zobowiązania podatkowego miał jedynie charakter deklaratoryjny. Pogląd taki był wyrażany m.in. przez A. D. Gianniniego, D. Jaracha, czy też G. Morange'a. Ten ostatni pogląd zyskał poparcie również w późniejszej nauce prawa podatkowego, co niewątpliwie wywarło wpływ na późniejsze kodyfikacje prawa podatkowego[32].

Niewątpliwie, kwestia momentu i źródeł powstania długu podatkowego były istotne dla koncepcji stosunku podatkowoprawnego, zaś dyskusja nad nimi przyczyniła się do jej rozwoju. Jednakże najszersza debatę dotyczącą stosunku podatkowoprawnego wywołała kwestia przyczyny jego powstawania. Problem ten został niewątpliwie postawiony w związku z tym, iż - jak wskazano wyżej - stosunek podatkowoprawny był oparty na stosunku zobowiązania cywilnoprawnego. Skoro zaś w prawie cywilnym kwestia przyczyny prawnej zobowiązania stanowi jedno z istotniejszych zagadnień związanych z tym stosunkiem prawnym, to jego podniesienie w nauce prawa podatkowego było również nieuchronne.

Pojęcie przyczyny prawnej zobowiązania podatkowego po raz pierwszy pojawiło się w pracach B. Grizottiego[33]. Wskazywał on, że we wszystkich epokach można znaleźć pewne wspólne kryteria służące sprawiedliwemu i etycznemu rozłożeniu na obywateli różnych form świadczeń publicznych. Według niego, istnieją trzy takie kryteria:

[30] G. Jèze, *Nature et régime juridique de la créance d'impôt*, RSLF 1936, nr 1, s. 195 i nast.
[31] E. Allorio, *Diritto procesuale tributario*, Milano 1942, s. 85 i nast.
[32] Por. np. § 38 niemieckiego Abgabenordnung z 1976 r., czy też art. 20 hiszpańskiej Ley General Tributaria z 2003 r.
[33] B. Griziotti, *Principi de politica, diritto e scienza delle finanze*, Padue 1929, s. 155 i nast.

1) ogólne korzyści, które płyną dla jednostki z faktu przynależności do grupy politycznej, ekonomicznej lub społecznej,

2) szczególne korzyści, które uzyskuje jednostka w związku ze świadczeniem przez państwo usług publicznych,

3) indywidualna zdolność każdego członka społeczeństwa do spełniania świadczeń publicznych wymaganych od niego w związku z życiem w grupie społecznej[34].

Według niego, jedynie dwa pierwsze czynnik stanowią "przyczyny" uzasadniającą obciążenie jednostki świadczeniami publicznymi .

Griziotti stał na stanowisku, że używanie pojęcia przyczyna prawna (*causa*) również w odniesieniu do stosunków publicznoprawnych jest w pełni uzasadnione, bowiem również zobowiązania publicznoprawne, tak jak wszelkie stosunki wywołujące skutki w sferze majątkowej, by mieć uzasadnienie, muszą mieć swój praktyczny cel, który stanowi przyczynę stosunku prawnego. W braku takiej przyczyny stosunki te nie mają żadnej legitymacji[35].

Według niego, w stosunkach podatkowoprawnych ów cel praktyczny, który jest przyczyną zobowiązania podatkowego, zasadza się na korzyściach ogólnych lub szczególnych, które uzyskuje podatnik wskutek podejmowanych przez państwo działań, lub wskutek przynależności do państwa, społeczeństwa, lub gospodarki narodowej, danego państwa[36]. Właśnie ze względu na możliwość uzyskania tych korzyści obywatel decyduje się na to, by stanowić element grupy lub też aspiruje, by do niej wejść.

B. Griziotti identyfikuje również wskazane wyżej przyczyny opodatkowania z podstawami etycznymi systemu podatkowego, uznając, że owe korzyści, które stanowią podstawę prawną stosunku podatkowoprawnego stanowią również uzasadnienie etyczne dla ich nałożenia. Owe podstawy opodatkowania wyznaczają także granice, w jakich państwo może żądać od obywateli świadczenia podatkowego. Granice te, choć są natury etycznej i społecznej, mają też swoje podstawy prawne. Z tej przyczyny, podatek powinien być proporcjonalny nie tylko do wielkości środków, którymi dysponuje podatnik[37], lecz również do korzyści, które czerpie on z przynależności do organizacji politycznej, a więc powinien uwzględniać naturę oraz stopień przynależności do tej organizacji[38].

[34] B. Griziotti, *Principi de politica, diritto e scienza delle finanze*, op. cit., s. 156.
[35] Ibidem.
[36] Ibidem.
[37] Tzw. subiektywna zdolność do świadczenia.
[38] Tzw. element obiektywny opodatkowania.

Opierając się na tych ustaleniach Griziotti doszedł do wniosku, że jeśli państwo ustanawia podatek, powinno ono uwzględnić również ową przyczynę opodatkowania, uwzględniającą racje polityczne, ekonomiczne i społeczne, które uzasadniają jego nałożenie. Nieuwzględnienie jej i wyjście poza granice opodatkowania wyznaczane przez elementy obiektywne opodatkowania, stanowi nadużycie przysługującego władztwa oraz granic prawa do nakładania podatków.

Jednakże wspomniana *causa impositionis* nie tylko wyznacza granice prawa państwa do nałożenia podatku, lecz również musi służyć ocenie prawa do pobrania podatku w każdym indywidualnym stosunku podatkowym. W tej sytuacji, prawo państwa do otrzymania podatku będzie wyłączone nawet wtedy, podatnik będzie posiadał zdolność do świadczenia, jednakże nie miał możności osiągnięcia czy to ogólnych, czy też szczególnych korzyści płynących z przynależności do państwa. Pobrany przez państwo podatek mimo nieuzyskania przez podatnika owych korzyści, byłby arbitralny, nielegalny i stanowiłby wymuszenie.

B. Griziotti zaczerpnął ideę przyczyny prawnej opodatkowania z prac O. Ranelettiego. Ten ostatni stał jednak na stanowisku, że usługi publiczne rozumiane w sposób ogólny są przyczyną opodatkowania. Wskazywał on, że z jednej strony zobowiązanie państwa do osiągania celów o charakterze ogólnym stanowi podstawę prawną podatków, z drugiej zaś strony spoczywa na nim obowiązek przekształcenie dochodów podatkowych w usługi i dobra mające zaspokoić potrzeby publiczne, co stanowi ostateczną podstawę prawną zobowiązania obywateli do płacenia podatków. Jednakże wyraźnie eksponował, że jego koncepcja odnosi się jedynie do stosunków pomiędzy państwem i ogółem społeczeństwa, nie zaś pomiędzy państwem a poszczególnymi jednostkami. W odróżnieniu od niego B. Griziotti przyjmował, że może być ona również stosowana do konkretnych stosunków podatkowych.

Poglądy Griziottiego znalazły niewielu zwolenników. Należał do nich m.in. D. Jarach, który jednak akceptował tę teorię w ograniczonym zakresie. Stał on na stanowisku, że przyczyny prawnej podatku należy poszukiwać w akcie opodatkowanie, lub też w akcie woli organu podatkowego, który po stwierdzeniu zaistnienia podmiotowych i przedmiotowych warunków opodatkowania przewidzianych przez prawo, wymierza podatek. W celu wydania tego aktu organ musi poszukiwać, jaka była przyczyna, która skłoniła ustawodawcę do związania z określonym zdarzeniem takich lub innych skutków prawnych. Według niego, brak takiej zidentyfikowanej przyczyny powoduje, że organ nie może wydać decyzji podatkowej skutkującej obciążeniem podatnika podatkiem[39].

[39] D. Jarach, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padoue 1937, s. 18-19.

Znacznie więcej było jednak przeciwników, niż zwolenników poglądów Griziottiego dotyczące prawnej przyczyny opodatkowania. Poglądy te spotkały się z ostrą krytyką zarówno włoskiej, jak też zagranicznej nauki prawa podatkowego. Zarzucano mu, że wprowadzane przez niego na grunt prawa podatkowego pojęcie przyczyny prawnej zobowiązania podatkowego jest pozbawione znaczenia prawnego. Stosunki podatkowoprawne zawiązują się bowiem w oparciu o obowiązujące przepisy prawa, zaś ich przyczyną jest zajście zdarzeń uregulowanych w hipotezach norm podatkowych[40]. Jest to jedyna przyczyna prawnie relewantna dla powstania stosunku podatkowego. Jak wskazał Berliri, przyjęcie, iż istnieje związek pomiędzy powstaniem zobowiązania podatkowego, a racjami polityczno-ekonomicznymi jego ustanowienia, oznacza pomylenie dwóch płaszczyzn: stanowienia i stosowania prawa podatkowego. Jego zdaniem B. Griziotti pomylił przyczyny, dla których ustawodawca ustanawia podatek tworząc normę podatkową, która łączy powstanie zobowiązania podatkowego z zajściem określonych w niej zdarzeń lub sytuacji, i przyczyn, dla których zajście w rzeczywistości zdarzenia określonego w normie prowadzi do powstania na jej postawie zobowiązania[41].

Także L. Trotabas wskazywał, że w koncepcji B. Griziottiego nie została wyróżniona płaszczyzna stanowienia i stosowania prawa. Według niego przyczyn nałożenia podatku należy poszukiwać wyłącznie w przepisach prawa podatkowego, które regulują zasady powstawania zobowiązań podatkowych, oraz wymiaru i poboru podatków[42].

Z kolei A. D. Giannini stał na stanowisku, że nie można zaakceptować poglądu, iż jest możliwe do osiągnięcia bardziej idealnej i doskonałej sprawiedliwości podatkowej poprzez wprowadzenie na grunt prawa podatkowego przyczyny prawnej opodatkowania w postaci osiągania ogólnych i szczególnych korzyści w związku z uczestniczeniem w grupie społecznej, których miernikiem byłaby zdolność do świadczenia podatkowego. Ponadto przeciw tej tezie wysuwał on argument o charakterze formalnym, wskazując, że samo pojęcie *causa impositionis* byłoby mylące, i sprawiałoby wiele problemów, gdyż na gruncie prawa cywilnego, z którego zostało przeniesione na grunt podatków, nie zostało ono dostatecznie wyjaśnione[43].

Natomiast Blumenstein stwierdził, że faktycznie sprawiedliwość podatkowa wymaga istnienia pewnego rodzaju stosunku pomiędzy świadczeniem podatkowym jednostki a korzyściami płynącymi z uczestnictwa we wspólnocie państwowej. Wskazywał on jednak, że nie da się tego stosunku

[40] A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico del imposta*, op. cit. s. 4.
[41] A. Berliri, *Principii di diritto tributario*, t. II, s. 182.
[42] L. Trotabas, *L'applicazione della teoria della causa nel diritto finanziario*, Riv. dir. fin. sc. d. fin. 1937, t. 1, s. 47.
[43] A. D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, s. 65.

zindywidualizować w taki sposób, by stał się punktem wyjścia dla ustalenia wysokości konkretnego długu podatkowego[44].

W końcu, E. Vanoni uznał, że przyczyna prawna opodatkowania ma istotne znaczenie w procesie stanowienia prawa podatkowego. Natomiast w konkretnych stosunkach prawnych ma ona znaczenie jedynie w wypadku nakładania opłaty publicznej[45].

Mimo, że wysunięta przez Grizottiego koncepcja prawnej przyczyny opodatkowania nie wytrzymała próby czasu i nie przeniknęła do legislacji podatkowej, dyskusja nad nią miała istotne znaczenie dla rozwoju samej nauki prawa podatkowego. Ponadto zwróciła uwagę na konieczność zajęcia antyformalistycznej postawy wobec prawa podatkowego.

[44] E. Blumenstein, *La causa nel diritto tributario svizzero*, Riv. dir. fin. sc. d. fin, 1939, t 1, s. 371.
[45] E. Vanoni, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie* (w:) Opere giuridiche, Milano 1961, s. 114 i nast.