

*Marek Kalinowski*¹

Koncepcja stosunku podatkowego jako stosunku zobowiązaniowego

1. Wprowadzenie

Do końca XIX w. podatki pozostawały w sferze zainteresowań nauk ekonomicznych. Dopiero pod wpływem szerokiej dyskusji nad prawnym charakterem budżetu, która miała miejsce w Niemczech w latach sześćdziesiątych XIX w., zmieniło się podejście metodologiczne do uprawiania nauki o podatkach. Zamiast badać je z punktu widzenia makroekonomicznego, zaczęto je analizować z punktu widzenia prawnego. Efektem nowego podejścia do badania prawa podatkowego było opracowanie teorii stosunku podatkowoprawnego. Był on początkowo postrzegany jako stosunek władztwa. Ta koncepcja została odrzucona na początku XX w. i zastąpiona koncepcją stosunku podatkowoprawnego jako stosunku zobowiązaniowego, co było konsekwencją pojawienia się idei państwa prawa.

Pierwsza z teorii zakładała, że w ramach stosunku podatkowoprawnego władztwo podatkowe jest nieograniczone. Tymczasem idea państwa prawa zakładała, iż nie tylko podmioty pozostające poza państwem, lecz również samo państwo i jego organy są związane stanowionym przez siebie prawem. Trudno zatem było pogodzić teorię stosunku podatkowego rozumianego jako stosunek władztwa, w ramach którego państwo stoi poza wszelką kontrolą. Stąd też jako kontrpropozycja dla wskazanej teorii, która postrzegała związki między państwem i podmiotami prywatnymi jako wertykalne związki władztwa, na początku XX w. w niemieckiej doktrynie prawa podatkowego pojawiła się teoria stosunku podatkowoprawnego rozumianego jako stosunek zobowiązaniowy.

¹ Marek Kalinowski – profesor doktor habilitowany, Katedra Prawa Finansów Publicznych, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, <https://orcid.org/0000-0003-1106-4387>

2. Powstanie koncepcji stosunku podatkowoprawnego jako stosunku zobowiązaniowego

Prekursorem koncepcji stosunku podatkowego rozumianego jako stosunek zobowiązaniowy był F. Myrbach-Rheinfeld. Jako punkt wyjścia dla jurydycznej analizy prawa podatkowego przyjął on, że w ramach części ogólnej prawa podatkowego należy wyróżnić „zasady prawa materialnego” (niem. *Die Grundsätze des materiellen Rechtes*) oraz „zasady prawa formalnego” (niem. *Die Grundsätze des formellen Rechtes*)². Następnie tę pierwszą kategorię zasad zbudował wokół pojęcia stosunku prawnego, rozumianego jako stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem i państwem³.

W okresie, gdy F. Myrbach-Rheinfeld tworzył koncepcję stosunku podatkowoprawnego, zarówno pojęcie stosunku prawnego, jak i stosunku zobowiązaniowego były już dość silnie zakorzenione w niemieckiej nauce prawa. W szczególności jest to widoczne w pracach G. Jellinka, który w procesie analizy dogmatycznoprawnej prawa publicznego posługiwał się pojęciem publicznych praw podmiotowych.

Jak twierdził F. Myrbach-Rheinfeld, 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 zobowiązania⁴. Następnie zaproponował on rozróżnienie pomiędzy „zobowiązaniem do podatku” (niem. *Abgabepflicht*), które stanowi zobowiązanie do zapłaty (niem. *Abgabenverbindlichkeit*) i „długiem podatkowym” (niem. *Abgabenschuld*) oraz „prawem do podatku” (niem. *Anspruch auf die Abgabe*) i „wierzytelnością podatkową” (niem. *Abgabenforderung*). Wyróżnił on zatem z jednej strony pasywny oraz aktywny aspekt podatku, z drugiej zaś jego sferę potencjalną oraz sferę konkretną⁵.

Zobowiązanie do podatku oraz stanowiące jego dopełnienie prawo do podatku powstają w momencie zajścia w rzeczywistości okoliczności faktycznie unormowanych w przepisie prawa podatkowego. Jednakże nawet w tym momencie państwo nie może żądać od danego podmiotu spełnienia określonego co do wysokości świadczenia podatkowego⁶. Tak więc F. Myrbach-Rheinfeld nie wiąże z zajściem okolicz-

² Por. F. Myrbach-Rheinfeld, *Précis de droit financier*, Paris 1910, s. 259 i nast.

³ *Ibidem*, s. 103 i nast.

⁴ *Ibidem*, s. 115.

⁵ *Ibidem*, s. 117.

⁶ *Ibidem*, s. 116.

ności 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 podatkowego organ 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. Również samo wydanie przez organ podatkowy nakazu płatniczego nie pociąga za sobą powstania długu podatkowego. Dopiero z chwilą doręczenia go zobowiązanemu powstanie dług podatkowy, a podatnik stanie się dłużnikiem⁷. Od tego momentu będzie on zobowiązany do spełnienia określonego co do zakresu świadczenia podatkowego, a ponadto podatek będzie mógł zostać przymusowo wyegzekwowany jako zaległość podatkowa⁸. Tak więc to dług podatkowy (niem. *Abgabenschuld*) jest stosunkiem prawnym, w ramach którego określona osoba jest zobowiązana do świadczenia ściśle określonego co do istoty i zakresu, w ściśle określonym terminie. Gdy nadchodzi termin wymagalności podatku, podatek może być ściągnięty przymusowo jako zaległość podatkowa (niem. *Rückstand*)⁹.

Powyższa koncepcja stosunku podatkowego rozumianego jako stosunek długu podatkowego, który powstaje wskutek wydania i doręczenia przez kompetentną władzę podatkową aktu administracyjnego, jest ściśle związana z przyjmowaną przez F. Myrbaucha-Rheinfelda koncepcją stosunku prawnego. Stał on bowiem na stanowisku, że można o nim mówić jedynie wtedy, gdy dłużnik może ponosić odpowiedzialność z tytułu niewykonania świadczenia. Stąd też skoro obowiązek świadczenia oraz prawo do przymusowego wykonania tego świadczenia powstaje z chwilą wydania i doręczenia zobowiązanemu nakazu zapłaty, to dopiero wtedy może powstawać stosunek podatkowoprawny¹⁰.

Koncepcja ta została zbudowana przy wykorzystaniu wzorców zaczerpniętych z prawa zobowiązań. Jednakże sam autor podkreślał jego specyfikę, wskazując, że z tych stosunków mogą wynikać jedynie te konsekwencje prawne, które wiążą z nimi przepisy prawa finansowego. Należy zatem wystrzegać się przedstawiania podatkowych stosunków zobowiązaniowych jako rzeczywistych zobowiązań w rozumieniu prawa prywatnego¹¹.

⁷ *Ibidem*, s. 204.

⁸ *Ibidem*, s. 118.

⁹ *Ibidem*.

¹⁰ *Ibidem*, s. 124–125.

¹¹ *Ibidem*, s. 119.

3. Rozwój koncepcji stosunku podatkowoprawnego jako stosunku zobowiązaniowego

Poglądy F. Myrbacha-Rheinfelda stały się podwalinami do dalszego rozwoju koncepcji stosunku podatkowego. Należy go przede wszystkim łączyć z dyskusją, która wywiązała się po uchwaleniu w Niemczech w 1919 r. *Reichsabgabenordnung*. Twórca i redaktor tego aktu – E. Becker – opracowując jego projekt, jako punkt wyjścia przyjął koncepcję zobowiązania podatkowego, której zaczątki znalazły się w pracy F. Myrbacha-Rheinfelda. Zerwał on jednak z powszechnie przyjmowaną koncepcją, w myśl której stosunek prawny, którego treścią jest obowiązek zapłaty podatku, powstaje wskutek wydania konstytutywnego aktu administracyjnego.

W *Reichsabgabenordnung* zostało wyróżnione materialne i proceduralne prawo podatkowe. To pierwsze było zorganizowane wokół koncepcji zobowiązaniowego stosunku prawnego. W jego ujęciu podatnicy byli podmiotami stosunku podatkowego łączącego ich z organami podatkowymi, w ramach którego obie strony były wobec siebie wzajemnie uprawnione i zobowiązane. Według tego aktu dług podatkowy (niem. *Steuerschuld*) powstał wskutek zajścia zdarzenia uregulowanego w ustawach podatkowych. Oznaczało to zerwanie z przyjętą powszechnie w niemieckiej nauce prawa administracyjnego koncepcją powstawania zobowiązań w drodze indywidualnych aktów administracyjnych o charakterze konstytutywnym¹². Dług podatkowy powstawał bowiem już w momencie zajścia przesłanek normatywnych opodatkowania, nie zaś wskutek wydania aktu administracyjnego, którego rolą miało być jedynie określenie wysokości długu podatkowego i który miał zapewniać prawidłowe wykonanie zobowiązania podatkowego¹³.

Reichsabgabenordnung, którego treść kryła duży ładunek teoretyczny, sprowokował doktrynę prawa finansowego do podjęcia dyskusji nad koncepcją stosunku podatkowoprawnego. W krótkim czasie ukazało się wiele publikacji, w których analizowane były poszczególne elementy teorii zobowiązania podatkowego¹⁴. Istotny wkład w jej rozwój wnieśli A. Hensel oraz H. Nawiasy. Została ona znacznie wzbogacona przez włoską naukę prawa podatkowego dzięki A.D. Gianniniemu, A. Berliriemu oraz E. Vanoniemu i przyswojona przez naukę francuską (G. Jèze),

¹² To rozwiązanie normatywne przyjmowało zatem odwrotne rozwiązanie, niż proponował F. Myrbach-Rheinfeld, zrywając tym samym z koncepcją władztwa i podporządkowania.

¹³ O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. II, Paris 1904, s. 201.

¹⁴ Co do listy tych publikacji por. F. Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, t. IV, Madrid 1966, s. 6–8.

hiszpańską (F. Sainz de Bujanda) i południowoamerykańską (D. Jarach, A. de Araújo Falcão).

Pierwszym z przedstawicieli nauki prawa podatkowego, który wniósł istotny wkład w rozwój tej teorii, był A. Hensel. W pracy zatytułowanej *Steuerrecht* zawarł on dogłębny wykład teorii prawa podatkowego oraz zaprezentował teorię stosunku podatkowego¹⁵.

Jako punkt wyjścia dla swoich rozważań A. Hensel przyjął podział na konstytucyjne prawo podatkowe, materialne, administracyjne i karne prawo podatkowe. Przedmiotem tego pierwszego są materialne stosunki podatkowe, określane mianem zobowiązań podatkowych¹⁶. Są one podobne do stosunków prawa prywatnego i polegają na prawie państwa do żądania świadczenia, które jest określane mianem podatku¹⁷. Są one jednocześnie podstawowymi stosunkami podatkowymi.

Mimo podobieństwa pomiędzy stosunkami prawa prawnego i materialnymi stosunkami podatkowoprawnymi istnieją między nimi również poważne różnice. W zobowiązaniach prywatnoprawnych treść i zakres świadczeń są określane przeważnie w drodze wzajemnych oświadczeń woli, natomiast w zobowiązaniach podatkowych treść i zakres są wywodzone z ustaw, co stanowi konsekwencję zasady państwa prawa¹⁸. Ustawy te muszą w szczególności regulować zdarzenie podlegające opodatkowaniu (niem. *Steuertatbestand*), którego realizacja powoduje zastosowanie konsekwencji prawnej¹⁹, którą jest powstanie stosunku podatkowego. Choć jest to stosunek publicznoprawny, to ma on znamiona stosunku zobowiązaniowego. W jego ramach podporządkowanie zobowiązanego polega jedynie na tym, że musi on wykonać obowiązek będący konsekwencją prawną normy, jeśli znajdzie ona do niego zastosowanie. Państwo nie może w jego ramach swobodnie wyznaczać zakresu obowiązków.

Zdaniem A. Hensela prawną konsekwencją zajścia zdarzenia podatkowego jest powstanie pomiędzy państwem i obywatelem stosunku publicznoprawnego o charakterze zobowiązaniowym oraz wierzytelności podatkowej na rzecz państwa. Zajście tego zdarzenia nie powoduje jednak, że państwo będzie mogło natychmiast wykonać swoje roszczenie. Musi ono podjąć wiele czynności regulowanych przepisami administracyjnego prawa podatkowego²⁰, które doprowadzą w konsekwencji do

¹⁵ A. Hensel, *Derecho tributario*, Madrid-Barcelona 2005, s. 153 i nast.

¹⁶ *Ibidem*, s. 153.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ *Ibidem*, s. 154.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ Pojęciem administracyjnego prawa podatkowego obejmuje Hensel zarówno przepisy normujące postępowanie podatkowe, jak i przepisy normujące organizację aparatu podatkowego – por. A. Hensel, *Derecho tributario*, s. 87.

zadośćuczynienia przysługującemu mu roszczeniu. Musi ono dokonać wymiaru podatku oraz doręczyć akt wymiaru dłużnikowi. Konsekwencją jego doręczenia jest ostateczne określenie kwoty długu podatkowego, zmiana pozycji prawnej podatnika, który z tym momentem staje się zobowiązany, oraz wyznaczenie terminu płatności podatku²¹.

Materialne prawo podatkowe normuje jedynie zobowiązaniowy stosunek prawny. Dla jego realizacji nakłada się na podatnika liczne obowiązki, takie jak obowiązek prowadzenia ksiąg, składania różnego rodzaju informacji podatkowych itd. Nie są one objęte materialnym prawem podatkowym, lecz administracyjnym prawem podatkowym. Stosunki prawne, które zawiązują się w związku z tymi obowiązkami, nie są stosunkami podatkowymi, lecz administracyjnymi. Pozostają one w funkcjonalnym związku z materialnym stosunkiem podatkowym, gdyż są ustanawiane dla osiągnięcia celu, jakim jest zapewnienie wykonania roszczenia państwa związanego z materialnym stosunkiem podatkowoprawnym.

Hensel starał się stworzyć teorię prawa podatkowego, analizując regulacje prawne zawarte w Reichsabgabenordnung z 1919 r. Inaczej do kwestii analizy stosunku podatkowoprawnego podszedł H. Nawiasky. Podał on krytyce rozwiązanie przyjęte w tym akcie.

224

Zgodnie z § 81 Reichsabgabenordnung dług podatkowy powstawał w momencie zrealizowania się podatkowego stanu fatycznego²², wskutek czego wydawany przez organy podatkowe nakaz zapłaty tracił swój charakter konstytutywny, stając się aktem o charakterze deklaratoryjnym. To rozwiązanie krytykował H. Nawiasky. Opierając się m.in. na ustaleniach niemieckiej nauki prawa administracyjnego, twierdził on, że przyjęte rozwiązanie burzyło istniejący podział na podatki pośrednie, w których zobowiązanie powstawało z mocy prawa, oraz podatki bezpośrednie, w których zobowiązanie powstawało z mocy konstytutywnego aktu administracyjnego.

Typizując różne możliwe sytuacje, w których mogą pozostawać ze sobą państwo oraz podatnik i które mogą powstać na tle podatków pośrednich, H. Nawiasky skonstatował, że można wyróżnić dwie takie sytuacje materialnoprawne, powiązane ze sobą sytuacją pośrednią czy też przejściową, mającą charakter proceduralny. Wobec tego proces opodatkowania dzieli się na trzy następujące po sobie fazy. Najpierw istnieje

²¹ Tę ostatnią funkcję pełni „akt wymiarowy” jedynie w odniesieniu do części podatków, przepisy prawa podatkowego nakładają bowiem w wielu wypadkach obowiązek zapłaty bez wydawania takiego aktu. „Akt wymiarowy” jest wydawany i doręczany podatnikowi jedynie wtedy, gdy ten nie wykona swojego obowiązku – por. A. Hensel, *Derecho tributario*, s. 347–348.

²² Jak stanowił par. 81 Reichsabgabenordnung: „Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist [...]”.

„ogólne zobowiązanie podatkowe”, które Nawiasky nazwał „zobowiązaniem do znoszenia wymiaru podatku” (niem. *Veranlangungspflicht*)²³ – powstające wskutek zajścia zdarzenia określonego w normie podatkowej. Temu zobowiązaniu odpowiada po stronie państwa będącego podmiotem czynnym „roszczenie podatkowe”, które Nawiasky nazwał „prawem do wymiaru” (niem. *Veranlagungsrecht*). „Zobowiązanie do znoszenia przez podatnika wymiaru podatku” oraz „prawo do wymiaru” przysługujące państwu prowadzą do wydania przez organ aktu wymiaru, który ma charakter konstytutywny. Ten właśnie akt wymiaru (niem. *Gestaltungsakt*) jest z kolei źródłem nowej sytuacji prawnej. Z jego mocy powstaje u podatnika „dług podatkowy” (niem. *Steuerschuld*), a po stronie państwa „wierzycelność podatkowa” (niem. *Steuerforderung*). Według terminologii H. Nawiasky’ego ta ostatnia sytuacja, w której znajduje się podmiot bierny, określana jest mianem „zobowiązania do zapłaty kwoty podatku” (niem. *Zahlungspflicht*), natomiast sytuacja, w której znajduje się podmiot czynny, określana jest mianem „prawa do roszczenia o zapłatę podatku” (niem. *Zahlungsforderung*)²⁴.

Oceniając sytuację, w jakiej znajduje się organ podatkowy oraz podatnik w stosunku podatkowoprawnym, Nawiasky stwierdził, że z punktu widzenia formalnego oba te podmioty są w takiej samej sytuacji, jak ma to miejsce w zobowiązaniu prywatnym. Oba podmioty w odniesieniu do swoich praw i zobowiązań są w równym stopniu związane przepisami porządku prawnego. Stąd, skoro się mówi o równości podmiotów prawa prywatnego, należy na tej samej zasadzie uznać, że również w zobowiązaniu podatkowym istnieje taka równość²⁵. Na trafność tej konstatacji nie może mieć wpływu fakt, że w prawie podatkowym państwo nie tylko jest wierzycielem, lecz ponadto prawodawcą, podmiotem czynnym porządku prawnego. Taka sama sytuacja występuje także, gdy państwo jest wierzycielem w sferze cywilnoprawnej. Równość albo zrównanie oznacza bowiem równość wobec porządku prawnego²⁶. Dlatego nie można uznać, że państwo jako podmiot, któremu przysługuje wierzycelność podatkowa, ma pozycję wyższą niż dłużnik. Jego wola wobec tego ostatniego podmiotu nie jest wolą rozstrzygającą o charakterze autonomicznym, gdyż państwo może wymagać jedynie tego, co przyznał mu porządek prawny²⁷.

Dalej Nawiasky stwierdzał, że nie można dopatrywać się różnicy pomiędzy stosunkami podatkowymi i cywilnoprawnymi w tym, że

²³ H. Nawiasky, *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Madrid 1982, s. 21.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ *Ibidem*, s. 53.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ *Ibidem*.

konkretyzacja zobowiązań podatkowych została przekazana administracji, co oznacza, że organy wierzyciela decydują o własnych roszczeniach. Taka sytuacja występuje również wtedy, gdy państwo działa jako wierzyciel cywilny, ponieważ to organy państwowe rozstrzygają o uprawnieniach cywilnoprawnych państwa. Ponadto w obu wypadkach jedynie państwu przysługuje władztwo egzekucyjne.

Według Nawiasky'ego tak zwana suwerenność podatkowa nie odnosi się do wierzytelności podatkowej, lecz do ustawy podatkowej, podobnie jak suwerenność państwowa, rozważana w ogólności, manifestuje się jedynie w porządku prawnym. Stąd błędne jest charakteryzowanie zobowiązania podatkowego jako stosunku władztwa, gdyż podmiot mający prawa wynikające z porządku prawnego nie dysponuje żadną sferą, w której mógłby dowolnie kierować roszczeniami wobec zobowiązanego albo mógłby określić mocą własnej woli, co inny podmiot musi uczynić lub zaprzestać czynić. To sam porządek prawny bezpośrednio określa roszczenia uprawnionego podmiotu. Ponadto u podstaw stosunków zobowiązaniowych leży stosunek władztwa, a dokładniej stosunek władztwa pomiędzy państwem i ogółem podmiotów, które podlegają porządkowi prawnemu, poddanych, to znaczy władztwa państwowego jako takiego²⁸.

226

Wkład w rozwój teorii stosunku podatkowoprawnego wniósł również A.D. Giannini, który swoje poglądy na strukturę i zasady powstawania stosunków podatkowoprawnych wyłożył w pracy *Il rapporto giuridico d'imposta*²⁹.

Również on jako punkt wyjścia dla rozważań nad charakterem stosunku podatkowego przyjął rozróżnienie na materialne i proceduralne prawo podatkowe, wyróżniając materialne i proceduralne stosunki podatkowe. Wskazywał, że materialnoprawny stosunek podatkowy, który ma charakter złożony, powstaje wskutek zajścia zdarzenia określonego w hipotezie normy podatkowej. Natomiast rolą organów podatkowych jest ustalenie w postępowaniu podatkowym, czy zaszło owo zdarzenie, oraz określenie wysokości kwoty świadczenia.

Treść materialnego stosunku prawnego wynika z przepisów materialnego prawa podatkowego, a tym samym nie może być kształtowana przez organy podatkowe. Oznacza to, że podatnicy i organy podatkowe mają taką samą pozycję³⁰, a tym samym struktura stosunku podatkowego oraz stosunku zobowiązaniowego prawa cywilnego są takie same³¹.

Według Gianniniego stosunek podatkowy jest stosunkiem złożonym, gdyż przepisy prawa podatkowego ustanawiają nie tylko obowiąz-

²⁸ *Ibidem*, s. 53–54.

²⁹ A.D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano 1937.

³⁰ *Ibidem*, s. 51 i nast.

³¹ *Ibidem*, s. 76.

zek zapłaty długu podatkowego, lecz również liczne obowiązki i prawa o zróżnicowanej naturze i treści, spoczywające zarówno na organach publicznych, jak i na podmiotach poddanych władztwu państwowemu³². Te ostatnie mają charakter akcesoryjny, gwarantując wymiar i pobór podatków. Mogą one zobowiązywać do określonego działania, np. do składania informacji o elementach stanu faktycznego, lub też zakazywać określonych działań. Te wszystkie prawa i obowiązki współtworzą stosunek podatkowy, a tym samym jest to stosunek złożony. Jego treść nie kończy się na zobowiązaniu i wierzytelności podatkowej, choć niewątpliwie to zobowiązanie stanowi zasadniczą część tego stosunku³³.

Zdaniem Gianniniego rozróżnienie podstawowych i akcesoryjnych elementów treści stosunku podatkowoprawnego poza znaczeniem teoretycznym ma również znaczenie normatywne w zakresie, w jakim wchodzi w grę określenie ich źródeł i zakresu. Realizacja zdarzenia podatkowego powoduje powstanie długu podatkowego, jednak nie zawsze prowadzi do powstania innych zobowiązań. Te ostatnie mogą powstawać wskutek zajścia innych zdarzeń, a także mogą wynikać z aktu administracyjnego³⁴. Wszystkie te obowiązki mogą powstawać niezależnie od konkretnego lub domniemanego długu podatkowego.

Przyczyny prawne powstawania długu podatkowego oraz ich wygasania nie są identyczne z przyczynami powstawania innych zobowiązań podatkowych. Normy rządzące podstawowymi zobowiązaniami podatkowymi nie mogą być stosowane do zobowiązań akcesoryjnych. Ostatecznie możliwe jest zatem rozważanie stosunku podatkowego albo w jego całokształcie, albo w ujęciu węższym, w jego „podstawowej zewnętrznej manifestacji”. W pierwszym przypadku podmiotami stosunku podatkowego są – z jednej strony – podmiot prawa publicznego jako władza finansowa (wł. *potestà finanziaria*), z drugiej zaś strony – osoby, które są poddane tej władzy, oraz te, na które prawo nakłada różne obowiązki działania lub niedziałania. W drugim wypadku stronami stosunku są podmiot prawa publicznego działający jako wierzyciel (wł. *ente pubblico creditore*) oraz podmiot bierny podatku (wł. *soggetto passivo dell'imposta*)³⁵.

³² *Ibidem*, s. 25.

³³ *Ibidem*, s. 26. Ze względu na to, że zobowiązanie do zapłaty podatku stanowi ostateczny cel, do którego zmierza instytucja prawna podatku, można je określić mianem długu podatkowego (wł. *debito d'imposta*), do którego odnosi się wierzytelność podmiotu publicznego (wł. *credito del ente pubblico*).

³⁴ Jak wskazał Giannini, obowiązki, które mogą wynikać z aktu administracyjnego, to np. obowiązek dostarczenia ksiąg, informacji czy też sporządzenia i dostarczenia określonych dokumentów.

³⁵ A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1965, s. 81.

Znaczny wkład w rozwój teorii stosunku podatkowoprawnego miał również A. Berliri. Także on stał na stanowisku, że stosunek podatkowoprawny jest stosunkiem złożonym. Punktem wyjścia dla rozważań nad stosunkiem podatkowoprawnym stała się dla niego krytyka tej części nauki prawa podatkowego, która uznawała zobowiązanie podatkowe za centralny punkt norm podatkowych, co spychało na dalszy plan wszelkie inne obowiązki i zobowiązania oraz prawa wynikające z prawa podatkowego. Według Berliriego taki punkt widzenia spowodował przede wszystkim sprowadzenie wielu obowiązków i zobowiązań czy też zakazów do jednego schematu zobowiązania podatkowego, tzn. do długu podatkowego, a tymczasem ustawy podatkowe nie ograniczają się do uregulowania tego zobowiązania, lecz normują wiele obowiązków i praw, mniej bądź bardziej powiązanych ze zobowiązaniem podstawowym. Ponadto w poszczególnych podatkach, obok zobowiązania podatkowego rozumianego jako obowiązek zapłaty podatku, występują jedynie obowiązki akcesoryjne o charakterze administracyjnym, wskutek czego odmawia się im autonomii w stosunku do tego pierwszego. Dodatkowo wszystkie akty dokonywane przez podmioty zobowiązania podatkowego oraz osoby trzecie traktuje się jako związane z tym zobowiązaniem. Co więcej, zobowiązanie podatkowe traktuje się jako zobowiązanie „dania”, a w końcu miesza się przyczyny wygasania zobowiązania podatkowego z wygasaniem innych zobowiązań³⁶.

Przeciwstawiając się poglądom ówczesnej doktryny prawa podatkowego, A. Berliri stanął na stanowisku, że zobowiązanie podatkowe nie jest rodzajem obowiązku, któremu można przeciwstawiać całą kategorię akcesoryjnych obowiązków podatkowych, lecz rodzajem obowiązku, w ramach którego można wyróżnić następujące podkategorie obowiązków: zobowiązania pieniężne, zobowiązania świadczenia, które mają za przedmiot inne dobro niż pieniądź oraz zobowiązania działania³⁷. Zdaniem Berliriego wszystkie te stosunki prawne tworzą to, co jest konwencjonalnie nazywane stosunkiem podatkowoprawnym.

Berliri wyróżnił zatem stosunek podatkowoprawny (wł. *rapporto giuridico d'imposta*) oraz zobowiązanie podatkowe, rozumiane jako dług podatkowy (wł. *debito d'imposta*). Ten pierwszy zdefiniował jako stosunek złożony, na który składają się wszystkie aktualne i potencjalne obowiązki na rzecz tego samego podmiotu czynnego, które wynikają bezpośrednio lub pośrednio z określonego zdarzenia podlegającego opodatkowaniu, jak też zobowiązania, obowiązki, prawa i kompetencje związane z tymi pierwszymi obowiązkami³⁸.

³⁶ A. Berliri, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985, s. 155–156.

³⁷ *Ibidem*, s. 160 i nast.

³⁸ *Ibidem*, s. 166.

Wynika stąd, że zobowiązanie podatkowe (wł. *obligazione tributaria*), rozumiane jako dług podatkowy, przeciwstawia sobie dwa podmioty: wierzyciela i dłużnika stosunku zobowiązania, natomiast stosunek podatkowoprawny, ze względu na to, że obejmuje również obowiązki obciążające osoby trzecie, wiąże więcej niż dwa podmioty.

Analizując samo zobowiązanie podatkowe, Berliri doszedł też do wniosku, że realizacja zdarzenia podatkowego nie zawsze powoduje powstanie zobowiązania podatkowego. W niektórych podatkach stanowi ona jedynie źródło uprawnienia dla administracji do tego, by stać się wierzycielem podatkowym. W tych podatkach wykorzystanie przez organ podatkowy swego „prawa do wymiaru” (wł. *potere d'accertamento*) prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego czy też raczej długu podatkowego (wł. *debito di imposta*)³⁹.

Nie cała doktryna uznała, że stosunek podatkowoprawny jest stosunkiem prawnym o charakterze złożonym. Przeciwnikiem tego poglądu był w szczególności D. Jarach, według którego nie istnieje stosunek podatkowoprawny jako złożony z wielu podmiotów i wielu obowiązków. Nie obejmuje on też obowiązków natury formalnej. Istnieje stosunek materialny, który powstaje wskutek zajścia zdarzenia podatkowego, którego podmiotami są państwo albo inny podmiot prawa publicznego, a z drugiej strony podatnik lub podatnicy, albo inne osoby odpowiedzialne. Adresatami norm regulujących zdarzenie podatkowe są – z jednej strony – podmioty, które mają roszczenie o świadczenie pieniężne, z drugiej zaś podmioty, które mają obowiązek spełnienia tego świadczenia. Te normy tworzą prawo przedmiotowe, z którego wynikają prawa podmiotowe stron. Są to roszczenie podatkowe albo wierzytelność podatkowa oraz prawo do wykonywania roszczenia w ustanowionych do tego celu postępowaniach oraz obowiązek świadczenia podatku, a także prawo podmiotowe podatnika, by być zobowiązywanym do świadczenia jedynie w czasie, w zakresie i w wypadku, gdy zajdzie zdarzenie określone w hipotezie normy podatkowej⁴⁰.

Jak stwierdza D. Jarach, na podstawie odrębnych norm zawartych w ustawach podatkowych mogą też powstawać stosunki prawne o charakterze akcesoryjnym, mające charakter materialny, jak choćby te, których treścią jest zapłata odsetek, danie zabezpieczenia zapłaty podatku czy też zwrot nienależnie pobranych podatków. Z kolei z jeszcze innych norm mogą powstawać stosunki mające charakter proceduralny, które w ogóle nie muszą być związane z podstawowym stosunkiem podatkowoprawnym. Co więcej, istnienie samego podstawowego materialnego stosunku podatkowego nie oznacza, że muszą powstać stosunki o charakterze

³⁹ *Ibidem*, s. 175–176.

⁴⁰ D. Jarach, *El hecho imponible*, Buenos Aires 1982, s. 54.

proceduralnym, gdyż w wielu podatkach zobowiązanie podatkowe jest wykonywane przez samego podatnika, bez konieczności wszczynania postępowania. Nie ma zatem powodu, by uznawać zobowiązania o charakterze formalnym za tworzące jedność ze stosunkiem materialnoprawnym⁴¹.

4. Zakończenie

Teoria stosunku podatkowego jako stosunku zobowiązaniowego ma wiele wad, na które zwróciła uwagę teoria funkcji podatkowych. W szczególności nie uwzględnia ona dynamiki stosunku podatkowoprawnego, w sposób statyczny prezentując relacje między podatnikiem a związkiem publicznoprawnym. Niemniej to właśnie ona przyczyniła się w istotnym stopniu do ukształtowania się współczesnej nauki prawa podatkowego. Co więcej, jej studiowanie jeszcze obecnie może stanowić inspirację do dalszych badań nad prawem podatkowym.

Bibliografia

- Berliri A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano 1985.
 Giannini A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano 1937.
 Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1965.
 Hensel A., *Derecho tributario*, Madrid-Barcelona 2005.
 Jarach D., *El hecho imponible*, Buenos Aires 1982.
 Mayer O., *Le droit administratif allemand*, t. II, Paris 1904.
 Myrbach-Rheinfeld F., *Précis de droit financier*, Paris 1910.
 Nawiaskey H., *Cuestiones fundamentales de derecho tributario*, Madrid 1982.
 Sainz de Bujanda F., *Hacienda y Derecho*, t. IV, Madrid 1966.

Streszczenie

Teoria stosunku podatkowego jako stosunku zobowiązaniowego ma wiele wad, na które zwróciła uwagę teoria funkcji podatkowych. W szczególności nie uwzględnia ona dynamiki stosunku podatkowoprawnego, w sposób statyczny prezentując relacje między po-

⁴¹ *Ibidem*, s. 55.

datnikiem a związkiem publicznoprawnym. Jednak właśnie ona przyczyniła się w istotnym stopniu do ukształtowania się współczesnej nauki prawa podatkowego. Dlatego w opracowaniu szeroko odniesiono się do prowadzonych rozważań w tym zakresie, co może stanowić inspirację dla dalszych badań nad prawem podatkowym.

Słowa kluczowe: stosunek podatkowoprawny, stosunek zobowiązaniowy, władztwo podatkowe