

Apoloniusz Kostecki

TEORIA PODATKOWEGO STANU FAKTYCZNEGO
W ZACHODNIOEUROPEJSKIEJ DOKTRYNIE
PRAWA PODATKOWEGO

Wyrazem juredycznego myślenia w nauce o podatkach jest niewątpliwie teoria podatkowego stanu faktycznego, podobnie zresztą jak teoria stosunku prawnopodatkowego, czy też teoria normy prawnopodatkowej. Znaczenie teorii podatkowego stanu faktycznego polega jednak na tym, że to ona właśnie ukształtowała przesłanki dla wyodrębnienia nauki prawa podatkowego jako samodzielnej dyscypliny wiedzy prawniczej.

Teoria podatkowego stanu faktycznego stworzona została na gruncie nauki zachodnioeuropejskiej, zyskując sobie wielu zwolenników również ze względu na jej praktyczne znaczenie dla procesu legislacyjnego. Znalazło to wyraz w podniesieniu wymogu ustawowego określania podatkowego stanu faktycznego do rangi naczelnej zasady prawa podatkowego, utrwalonej w ustawodawstwie podatkowym niektórych państw. Refleksy teorii podatkowego stanu faktycznego dostrzec można — w różnym jednak kształcie i z różnym stopniem intensywności — także w polskiej nauce prawa podatkowego¹.

Godnym podkreślenia wydaje się fakt, że źródła inspiracji badań nad podatkowym stanem faktycznym doszukać się można w tendencjach do zapobiegania „samowoli podatkowej” zarówno w procesie stanowienia prawa podatkowego, jak i jego stosowania, co ma istotne znaczenie w państwie porządku prawnego. Nie przypadkowo też zaczętki tej teorii

¹ Por. R. Mastalski, *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1975; tenże, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, Wrocław 1985; L. Adam, *Podstawowe instrumenty redystrybucji*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 1, Wrocław 1982; A. Kostecki, *Podatkowy stan faktyczny*, [w:] *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, red. M. Mazurkiewicz, Wrocław 1991.

przypadają na burzliwy okres po pierwszej wojnie światowej, szczególnie podatny na naruszanie szeregu obowiązujących poprzednio zasad w zakresie obciążeń podatkowych.

Szczególne zasługi dla stworzenia teorii podatkowego stanu faktycznego położył przedstawiciel postępowej myśli w nauce niemieckiej A. Hensel, który dostrzegając, że „abstrakcyjnym, zwierciadlanym odbiciem konkretnego stosunku prawnopodatkowego” jest w płaszczyźnie normatywnej podatkowy stan faktyczny, uznał podatkowy stan faktyczny w przypadku jego urzeczywistnienia za przyczynę sprawczą zobowiązaniowego stosunku prawnopodatkowego². W konsekwencji instytucja podatkowego stanu faktycznego podniesiona została przez niego do rangi podstawowej instytucji materialnego prawa podatkowego, w oparciu o którą stworzył własny system nauki prawa podatkowego³, stwarzając zarazem podstawę dla ostatecznego wyodrębnienia tej nauki z zakresu nauki prawa administracyjnego. W związku z tym należy zauważyć, że już wcześniej interesowano się podatkowym stanem faktycznym, czy ściślej rzecz traktując niektórymi jego elementami, na tyle jednak, na ile było to niezbędne ze względów praktycznych⁴. W tym kontekście zasługą A. Hensla było jednak dostrzeżenie w podatkowym stanie faktycznym „zarodka, z którego miało się rozwinąć prawo podatkowe państwa”, przy czym „uczynienie z podatkowego stanu faktycznego głównego pojęcia systemu prawa podatkowego i tym samym zdetronizowanie zobowiązania podatkowego, jako dotychczasowego naczelnego pojęcia tego systemu, stanowiło właśnie odzwierciedlenie pewnego kroku na drodze do państwa porządku prawnego”⁵.

Interesująca może być ocena poglądów A. Hensla ze strony współczesnych mu przedstawicieli nauki prawa podatkowego. Całkowicie negatywne stanowisko zajął H. Mirbt, czemu nie można się dziwić, gdyż preferował on opieranie nauki prawa finansowego na pojęciu zobowiązania podatkowego⁶. M. Lion zgłosił pretensję, że A. Hensel nadmiernie wysuwa na plan pierwszy w swojej doktrynie „roszczenie podatkowe”, a tym samym i podatkowy stan faktyczny⁷. Natomiast G. Holstein uznał,

² A. Hensel, *Steuerrecht*, Berlin 1927, s. 43; por. tenże, *Steuerrecht*, [w:] *Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft*, Berlin 1924.

³ Hensel, *Steuerrecht*, [w:] *Enzyklopädie...* (1924).

⁴ H. Hahn, *Die Grundsätze der Gesetzmässigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmässigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht*, Berlin 1984, s. 94.

⁵ Tamże, s. 97.

⁶ H. Mirbt, *Beiträge zur Lehre vom Steuerschuldverhältnis*, „Finanzarchiv” 1927, s. 1 i n.; tenże, *Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts*, Lipsk, Erlangen 1926, s. 87–90.

⁷ M. Lion, *Besprechung von Hensel A., Steuerrecht*, „Juristische Wochenschrift” 1924, s. 1849.

że prawo podatkowe uzyskało nowy punkt wyjścia, który polega na wykształceniu instrumentu praworządnej ingerencji prawnej przez ustawodawcę z takimi jego istotnymi elementami, jak ustanowienie abstrakcyjnego stanu faktycznego oraz powstanie podatkowego stosunku zobowiązaniowego w wyniku urzeczywistnienia stanu faktycznego⁸.

Pretensja M. Liona może wydawać się uzasadniona, jeśli przyjrzeć się bliżej treści systematycznego wykładu prawa podatkowego A. Hensla⁹, w którym zawarł on swoją doktrynę podatkowego stanu faktycznego. W wykładzie tym dominuje mianowicie problematyka podatkowego stanu faktycznego, jakkolwiek często ukryta jest ona pod tytułami części pracy, które bynajmniej na to nie wskazują. W szczególności podstawowa, druga część wykładu poświęcona prawu podatkowemu materialnemu ujęta jest pod tytułem „zobowiązaniowy stosunek podatkowy”, ale już jej podtytuł wskazuje, że chodzi o „zobowiązaniowy stosunek podatkowy i podatkowy stan faktyczny”, przy czym w treści tej części przeważają rozważania dotyczące właśnie podatkowego stanu faktycznego, umiejętnie inkrustowane w sposób wręcz zaledwie zauważalny problematyką stosunku prawnopodatkowego na zasadzie, że „urzeczywistnienie podatkowego stanu faktycznego powoduje powstanie stosunku prawnopodatkowego”¹⁰. Również przez pozostałe części pracy przewija się w mniejszym lub większym stopniu problematyka podatkowego stanu faktycznego. Wystarczy wskazać, że w części pierwszej pracy pod tytułem „prawo podatkowe państwowe” zajmuje się autor głównie kwestią, jakie podmioty prawne powołane są do ustanawiania ustawowych — w szerokim znaczeniu — podatkowych stanów faktycznych, podobnie jak w części trzeciej zatytułowanej „prawo administracji podatkowej” rozważa podstawową dla niego kwestię, w jaki sposób państwo przejawia w płaszczyźnie administracyjnoprawnej troskę o realizację w przewidzianej w ustawie podatkowej skutków prawnych w przypadku urzeczywistnienia podatkowego stanu faktycznego.

Z drugiej jednak strony tego właśnie rodzaju nowatorskie ujęcie treści części ogólnej nauki prawa podatkowego pozwoliło A. Henslowi uczynić decydujący krok w kierunku wyodrębnienia prawa podatkowego z innych gałęzi prawa, co zresztą sam podkreśla dobitnie we wstępie do swojej pracy, stwierdzając, że prawo podatkowe stanowi „samodzielną gałąź prawa”¹¹, a także wskazując na przesłanki usamodzielnienia się nauki prawa podatkowego.

⁸ G. Holstein, *Von Aufgaben und Zielen heutiger Staatsrechtswissenschaft*, „Archiv des Öffentlichen Rechts” 1926, s. 1 i n.

⁹ Hensel, *Steuerrecht*, [w:] *Enzyklopädie...* (1924).

¹⁰ Hensel, *Steuerrecht* (1927), s. 43.

¹¹ Hensel, *Steuerrecht*, [w:] *Enzyklopädie...* (1924).

B.U.I.

Znaczną zasługą A. Hensla było jednoznaczne sformułowanie ogólnej definicji podatkowego stanu faktycznego, przez który rozumie on „całokształt zawartych w normach prawnych materialnego prawa podatkowego abstrakcyjnych przesłanek, których konkretne zaistnienie (urzeczywistnienie stanu faktycznego) powinno spowodować skutki prawne”¹², podkreślając jednocześnie w innym miejscu, że chodzi nie tylko o abstrakcyjne ale i „hipotetyczne przesłanki”¹³. Zaznacza także, że prawodawca przy ustanawianiu norm określających podatkowy stan faktyczny nie jest skrzepowany ich wyborem i dlatego do pomyślenia jest dowolna liczba podatkowych stanów faktycznych¹⁴, które dodajmy wykazują pewne wspólne cechy w odniesieniu do poszczególnych rodzajów podatków, a ponadto we wszystkich możliwych podatkowych stanach faktycznych doszukać się można pewnego charakterystycznego układu elementów składowych.

Przytoczona definicja podatkowego stanu faktycznego ze względu na swój ogólny charakter, oparty na kryteriach formalnych zaczerpniętych z teorii prawa, przetrwała próbę czasu i jest powoływana w najnowszej literaturze bądź *in extenso*¹⁵, bądź też zakłada się jej istnienie¹⁶, bądź też wyraża się ją w skrótovej formie, określając podatkowy stan faktyczny jako „podatkotwórczą podstawę prawną”, wskazując jednocześnie, że jest to „ogół znamion stanu faktycznego zawartych w normach materialnego prawa podatkowego”¹⁷. Zdarza się również, że nie operując nawet tą definicją nawiązuje się do przytoczonej myśli A. Hensla i wyraża zgodny z nią pogląd, że kształt podatkowych stanów faktycznych może cechować znaczna różnorodność w zależności od charakteru poszczególnych podatków¹⁸. Formułowane są także zbliżone co do treści definicje podatkowego stanu faktycznego, odbiegające jednak precyzją od definicji A. Hensla, jak na przykład określenie podatkowego stanu faktycznego jako „całokształtu znamion, które muszą się ziścić w subiektywnym i obiektywnym wyrazie, ażeby mógł powstać obowiązek podatkowy”¹⁹.

¹² Hensel, *Steuerrecht* (1927), s. 43.

¹³ Hensel, *Steuerrecht*, [w:] *Enzyklopädie...* (1924), s. 2.

¹⁴ Hensel, *Steuerrecht* (1927), s. 43.

¹⁵ Por. Hahn, *op. cit.*, s. 89; H. W. Kruse, *Steuerrecht. Allgemeiner Teil*, Monachium 1969, s. 26.

¹⁶ Por. G. Mattern, K. Messmer, *Reichsabgabenordnung*, Bonn 1964; B. Schwarz, *Abgabenordnung, Kommentar*, Freiburg 1976, uwaga do § 3.

¹⁷ K. Tipke, *Steuerrecht, Ein systematischer Grundriss*, Kolonia 1985, s. 132.

¹⁸ R. Kühn, H. Kutter, R. Hoffmann, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*, Stuttgart 1979.

¹⁹ Tamże.

W swojej doktrynie A. Hensel nie ograniczył się do sformułowania ogólnej definicji podatkowego stanu faktycznego, lecz wniknął w treść poszczególnych jego elementów składowych, z różną jednak głębią. Pozwoliło to ukazać podatkowy stan faktyczny w jego rozwiniętej postaci oraz podjąć próbę wyrażenia ich jurydycznej treści, która z reguły pozostawała i w pewnej mierze nadal pozostaje w cieniu ekonomicznych pojęć i ujęć.

W strukturze wewnętrznej podatkowego stanu faktycznego dostrzegł on na pierwszym planie „stronę osobową” i „stronę rzeczową”, wiążąc je przy pomocy nieco sztucznego łącznika, który określić można jako „przyporządkowanie”, czy też „przypisanie” (*Zurechnung*). Łącznik ten, którego funkcja polega na przypisaniu „stronie osobowej” określonej „strony rzeczowej”, odgrywa znaczącą rolę w koncepcji wewnętrznej struktury podatkowego stanu faktycznego, do dzisiaj zresztą uznawany w literaturze niemieckiej za niezbędny element podatkowego stanu faktycznego. Dla koncepcji A. Hensla charakterystyczne jest występowanie w strukturze wewnętrznej podatkowego stanu faktycznego poza „czynnikami osobowymi”, „czynnikami rzeczowymi” oraz owym „przypisaniem” także podstawy opodatkowania i stawki podatkowej.

Czynniki osobowe potraktowane zostały w strukturze wewnętrznej podatkowego stanu faktycznego szeroko obejmując nie tylko podmiot zobowiązany do świadczenia podatkowego, a więc podatnika (dłużnika podatkowego), ale również podmiot publiczny uprawniony do świadczenia podatkowego (wierzyciel podatkowy), co z punktu widzenia charakteru prawnego podatkowego stanu faktycznego nie wydaje się być uzasadnione, jeśli podatkowy stan faktyczny traktuje się jako część składową normy prawnopodatkowej. Trudno bowiem uznać za uzasadnione umiejscowienie „wierzyciela podatkowego” w hipotezie normy prawno-podatkowej, którą obejmuje się podatkowy stan faktyczny, zgodnie z jego naturą. Miejsce „wierzyciela podatkowego” wiąże się bowiem w sposób logiczny ze skutkiem prawnym, a więc z obowiązkiem dokonania świadczenia podatkowego na rzecz określonego „wierzyciela podatkowego”. Następcy A. Hensla idą jednak z reguły tą drogą, gdyż kierują się przesłanką, że dla określenia „dłużnika podatkowego”, stanowiącego bezsporny element podatkowego stanu faktycznego, niezbędne jest posłużenie się związkami, jakie łączą go z „wierzycielem podatkowym” na przykład poprzez jego miejsce zamieszkania na obszarze danego państwa. Wydaje się jednak, że tego rodzaju przesłankę trudno uznać za przekonującą dla traktowania „wierzyciela podatkowego” jako elementu podatkowego stanu faktycznego. Za uzasadniony uznać należy natomiast

pogląd, że „figura wierzyciela podatkowego” jest bez znaczenia dla podatkowego stanu faktycznego²⁰.

„Stronę rzeczową” podatkowego stanu faktycznego sprowadza A. Hensel wyłącznie do przedmiotu opodatkowania, który traktuje jednak pod wpływem ekonomicznej nauki o podatkach nie jako określone zachowanie się podmiotu opodatkowania w odniesieniu do określonego dobra materialnego lub niematerialnego, lecz jako samo dobro, czy czynność prawną lub zdarzenie gospodarcze. Podkreśla jednak zarazem, że dla określenia przedmiotu opodatkowania nie można sięgać bezpośrednio do takich pojęć ekonomicznej nauki o podatkach jak dochód, majątek, spadek, darowizna, czy obrót, lecz należy posługiwać się tymi pojęciami uwzględniając ich treść, jaką nadają im przepisy prawne. Zauważa również, że nie określone dobra są „zobowiązane do podatku”, a jedynie ich „wprowadzanie do wolnego obrotu”. Nie wyciąga jednak z tego odpowiednich wniosków dla określenia przedmiotu opodatkowania. Nie dostrzegając, że to właśnie określone zachowanie podmiotu podatkowego wiąże dany podmiot z obiektem tego zachowania, zmuszony jest posłużyć się dodatkowym elementem podatkowego stanu faktycznego w postaci „przypisania” (*Zurechnung*), którego zadaniem jest — jak wyżej wskazywano — powiązać wąsko traktowany „przedmiot opodatkowania” z podmiotem podatkowym. Wskazuje jednocześnie, że ustawodawca zmuszony do regulacji prawnej „przypisania” urzeczowionego „przedmiotu opodatkowania” określonego podmiotowi, czyni to „prawie niepostrzeżenie” (*fast unbemerkt*)²¹, zgodnie z tezą Kanta, że „osobą jest ten podmiot, którego działania mogą mu być przypisane”²². Jako „naturalny i pierwotny przedmiot owego przypisania” traktuje przy tym „określone działania, znoszenie lub zaniechanie”. W tym świetle jest to pewną zagadką, dlaczego nie traktuje on wobec tego bezpośrednio określonego zachowania się podmiotu (działania, znoszenia i zaniechania) jako przedmiotu opodatkowania, łącznie z obiektem, na który to zachowanie jest skierowane. Być może, że to swoiste „przypisanie” pozostawia większą swobodę łączenia określonego „obiekту” z danym podmiotem, na przykład w sytuacji pozostawiania tego „obiekту” jedynie w sferze wpływu danego podmiotu bez jakiegokolwiek zachowania się z jego strony, a więc w postaci jakiejś utrwalonej sytuacji, czyli stanu. Istnieje bowiem wówczas możliwość opodatkowania obiektywnych zdarzeń i sta-

²⁰ Por. F. Sainz de Bujanda, *El nacimiento de la obligacion tributaria*, „Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica” 1965, s. 243.

²¹ Hensel, *Steuerrecht* (1927), s. 44.

²² Cyt. za H. W. Kammem, *Über Grundlinien steuergesetzlicher Tatbestandbildung und steuerthatbestandlicher Garantiefunktion*, Kolonia 1976, s. 18.

nów znajdujących się w sferze wpływu podmiotu podatkowego (podatnika) bez względu na jego zachowanie się. Rozwiązuje to również możliwość opodatkowania samego „istnienia” człowieka, na przykład w postaci dawnego „pogłównego”. Trudno bowiem przypuszczać w przeciwnym przypadku, ażeby tej miary przedstawiciel nauki prawa podatkowego jak A. Hensel nie zdawał sobie sprawy ze sztucznego charakteru owego „przypisania”, traktowanego jako odrębny element podatkowego stanu faktycznego.

W celu uniknięcia nieporozumień należy jeszcze raz zaznaczyć, że poszczególne elementy podatkowego stanu faktycznego już wcześniej stanowiły w pewnym zakresie przedmiot zainteresowania przedstawicieli prawa podatkowego, czy prawa administracyjnego. Jako przykład jedynie bardzo ogólnego traktowania tych kwestii posłużyć może zwięzłe ich przedstawienie przez O. Mayera²³. Ogranicza się on w zasadzie do stwierdzenia, że „ustawa podatkowa zawiera potrójną treść: określa znamiona zewnętrzne, do których nawiązuje podatek (przedmiot opodatkowania); wysokość należności, którą oblicza się przy pomocy stawki podatkowej (kwota zobowiązania podatkowego) oraz postępowanie, służące realizacji zobowiązania podatkowego (formy poboru)”²⁴. Już nawet ten fragment świadczyć może o bardzo ogólnym potraktowaniu podatkowego stanu faktycznego i jego elementów, z jednoczesnym pomieszaniem materii prawa podatkowego materialnego i formalnego. Na marginesie warto przytoczyć godny zainteresowania pogląd cytowanego autora, dotyczący kwestii legislacyjnych w zakresie prawa podatkowego, zgodnie z którym „według ogólnych zasad prawa ustawodawca powinien mieć możliwość przesunięcia całej normy podatkowej do rozporządzeń [...] faktycznie takie przesunięcie uprawnień władczych ma miejsce tylko w odniesieniu do trzeciej części (form poboru), pozostałe dwie części: przedmiot opodatkowania i wysokość należności ustawa zatrzymuje za źródło w swym ręku”²⁵.

Ogólnie rzecz biorąc poszczególne elementy podatkowego stanu faktycznego były przed A. Henslem niedostatecznie zbadane pod względem swej jurydycznej treści. Zresztą i obecnie stanowią one po części obszary wymagające głębszych badań. Często bowiem zaobserwować można posługiwanie się nimi jako pojęciami przejętymi wprost z ekonomicznej nauki finansów, bez uwzględnienia ich jurydycznej treści. Uczynienie przez A. Hensla podatkowego stanu faktycznego podstawowym pojęciem prawa podatkowego materialnego zrodziło i nadal rodzi potrzebę zbadania ich jurydycznej istoty.

²³ O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, t. 1, Berlin 1924, s. 315.

²⁴ Tamże.

²⁵ Tamże, s. 316.

Koncepcja podatkowego stanu faktycznego bardzo szeroko reprezentowana jest w niemieckiej nauce prawa podatkowego owocując w dalszym ciągu rozważaniami nad różnymi jego aspektami. We współczesnej literaturze naukowej zaobserwować można również tendencję do konstruowania obszernych definicji o charakterze analitycznym, nawiązujących bezpośrednio lub pośrednio do elementów podatkowego stanu faktycznego²⁶. Interesujące jest przy tym, że u poszczególnych autorów spotkać można różny sposób i zakres ujmowania tych elementów. Niektóre z nich pozostają nadal w dużym stopniu pod wpływem koncepcji A. Hensla, jak na przykład ujęcie Z. W. Judeicha i G. Felixa. Zgodnie z tym ujęciem podatkowy stan faktyczny obejmuje z jednej strony osobową i rzeczową treść obowiązku podatkowego, z drugiej zaś strony podstawę opodatkowania i wysokość podatku²⁷. Reprezentatywne jest pod tym względem ujęcie K. Tipke, według którego podatkowy stan faktyczny obejmuje takie znamiona, jak: podmiot podatkowy, przedmiot opodatkowania, „przypisanie” przedmiotu opodatkowania podmiotowi podatkowemu, abstrakcyjne cechy krajowego, zobowiązaniowego stosunku prawnopodatkowego, przez które rozumie cechy określające jego przynależność do danego państwa, a nadto podstawę opodatkowania, stawkę podatkową oraz ulgi podatkowe²⁸. W ujęciu tym zwraca uwagę bardzo szeroki zakres elementów składowych podatkowego stanu faktycznego.

Odmienne a zarazem stosunkowo wąsko potraktowany został w porównaniu z poprzednimi ujęciami podatkowy stan faktyczny przez H. W. Kruse. W ramach podatkowego stanu faktycznego wyodrębnia on takie elementy, jak: strona osobowa, obejmująca wierzyciela podatku i dłużnika podatkowego, strona rzeczowa, obejmująca przedmiot opodatkowania, przy czym te obie strony uzupełniają wyłączenia ze stanu faktycznego oraz jego „poszerzenia”²⁹. W koncepcji H. W. Kruse zwraca uwagę fakt, że podstawa opodatkowania nie należy według niego ani do podatkowego stanu faktycznego (hipotezy), ani też do skutku prawnego (dyspozycji) i traktowana jest jedynie jako „łącznik” pomiędzy stanem faktycznym a skutkiem prawnym³⁰. Powoduje to pozostawienie podstawy opodatkowania poza zakresem normy prawa podatkowego materialnego. Być może autor tego ujęcia dostrzega inną możliwość usytuowania podstawy opodatkowania, m. in. poza zakresem prawa podatko-

²⁶ Por. np. H. Paulick, *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*, Kolonia, Berlin, Bonn, Monachium 1978, s. 54.

²⁷ Z. W. Judeich, G. Felix, *Steueranpassungsgesetz, Kommentar*, Düsseldorf 1960.

²⁸ Tipke, *op. cit.*, s. 132—137.

²⁹ Kruse, *op. cit.*, s. 25.

³⁰ Tamże, s. 26.

wego materialnego. Dla koncepcji H. W. Kruse charakterystyczne jest również rozwiązanie, zgodnie z którym stawka podatkowa nie stanowi elementu składowego podatkowego stanu faktycznego, lecz „należy do skutku prawnego normy prawnopodatkowej”³¹. Jest to stanowisko odosobnione w literaturze³².

Należy jednocześnie odnotować fakt, że nie wszyscy przedstawiciele niemieckiej nauki prawa podatkowego zaaprobowali koncepcję podatkowego stanu faktycznego jako podstawowego pojęcia dla doktryny prawa podatkowego i ujęć normatywnych, nie wchodząc tym samym w analizę elementów składowych podatkowego stanu faktycznego³³.

Obraz niemieckiej doktryny w zakresie struktury wewnętrznej podatkowego stanu faktycznego nie byłby pełny, gdyby nie przytoczyć poglądu H. Bayera, współczesnego przedstawiciela nauki prawa podatkowego, który buduje interesujący ciąg elementów podatkowego stanu faktycznego na kształt „konstrukcji swoistych stopni”, w której każdy element podatkowego stanu faktycznego, stanowiący określony stopień, jest zarazem punktem wyjścia dla następnego elementu, będącego już stopniem wyższym w całym tym ciągu³⁴.

Koncepcja podatkowego stanu faktycznego ma swych licznych przedstawicieli w nauce prawa podatkowego również innych państw. Wyraźne związki z koncepcją podatkowego stanu faktycznego A. Hensla dostrzec można w poglądach przedstawicieli — czemu zresztą trudno się dziwić — austriackiej nauki prawa podatkowego. Jednakże jeszcze bliższych związków z tą koncepcją doszukać się można — co z kolei może stanowić pewne zaskoczenie — w hiszpańskiej nauce prawa podatkowego, a w ślad za nią w nauce prawa podatkowego państw latyno-amerykańskich.

Jeśli chodzi o austriacką naukę prawa podatkowego, to sytuacja jest zbliżona do stanu we współczesnej nauce niemieckiego prawa podatkowego, z tym jednak że w nauce austriackiej zaznacza się większy wpływ na doktrynę prawa podatkowego ze strony nauki prawa administracyjnego³⁵. Pośrednio na temat podatkowego stanu faktycznego wypowiada

³¹ Tamże, s. 27.

³² Por. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, Wrocław 1985, s. 151 i n.

³³ Por. m. in. O. Bühler, *Lehrbuch des Steuerrechts*, Berlin 1927; O. Bühler, G. Strickrodt, *Steuerrecht*, Wiesbaden 1930.

³⁴ H. W. Bayer, *Das System des Steuerrechts*, Betriebs-Berater 1975; oraz *Tatbestand*, [w:] *Handwörterbuch des Steuerrechts*, Monachium 1981.

³⁵ Por. L. Adamovich, *Handbuch des österreichischen Verwaltungsrecht*, t. 1, Wiedeń 1954; F. Reeger, G. Stoll, *Kommentar zur Bundesabgabenordnung*, Wiedeń 1966.

się G. Stoll. Stwierdza on, że jeśli „rozpatruje się budowę ustawy podatkowej, to okazuje się, że przepisy dotyczące podmiotu podatkowego i przedmiotu opodatkowania tworzą łącznie z normami dotyczącymi skutku prawnego poniekąd sedno ustawy, a pozostałe postanowienia służą zasadniczo rozwinięciu i wyjaśniającemu ich uzupełnieniu”³⁶. Interesująca jest jego uwaga, że „przepisy o zwolnieniach podmiotowych służą zwięźeniu normatywnego określenia podmiotu podatkowego”, podobnie jak „przepisy o zwolnieniach przedmiotowych służą bliższemu określeniu przedmiotu opodatkowania”³⁷. Nie podkreśla jednak, że w obu przypadkach chodzi o konsekwencje użycia przez ustawodawcę zbyt „pojemnego” pojęcia przy ustawowym określeniu zakresu podmiotowego i zakresu przedmiotowego danego podatku. Posługuje się on również pojęciami „podstawowego stanu faktycznego” i „uzupełniającego stanu faktycznego”, co — można przyjąć — odpowiada owemu „poszerzeniu” podatkowego stanu faktycznego w koncepcji H. W. Kruse. W związku z poglądami G. Stolla nasuwa się spostrzeżenie, że szereg autorów w swoich rozważaniach nie wychodzi poza takie elementy podatkowego stanu faktycznego, jak podmiot podatkowy i przedmiot opodatkowania, pomijając elementy o charakterze kwantytatywnym w postaci podstawy opodatkowania i stawki podatkowej, które niełatwo poddają się juretycznemu myśleniu.

Interesującą i obszerną teorię podatkowego stanu faktycznego stworzyła hiszpańska nauka prawa podatkowego, wywierając przy tym wpływ na naukę prawa podatkowego hiszpańskiego obszaru językowego. W szczególności zwartą i logiczną teorię podatkowego stanu faktycznego skonstruował wybitny przedstawiciel hiszpańskiej nauki prawa podatkowego F. Sainz de Bujanda³⁸. Za punkt wyjścia swoich rozważań przyjmuje on jednak powstanie zobowiązania (długu) podatkowego, które w jego ujęciu jest jednocześnie z powstaniem stosunku prawnopodatkowego, w wyniku urzeczywistnienia podatkowego stanu faktycznego³⁹. Podkreśla przy tym fakt istnienia możliwości dokonywania przez prawodawcę określonego wyboru w tym zakresie, wiążąc jednak tę możliwość ze zdolnością podatkową⁴⁰, w znaczeniu zdolności do ponoszenia ciężaru świadczeń podatkowych. Hiszpańska teoria nie operuje pojęciem podatkowego stanu faktycznego w rozwiniętej postaci, obejmującej wszystkie jego elementy odpowiadające treści hipotezy normy prawnopodatkowej. Utożsamia go mianowicie raczej z przedmiotem podatkowym. Nie

³⁶ G. Stoll, *Das Steuerschuldverhältnis*, Wiedeń 1972, s. 94.

³⁷ Tamże, s. 95.

³⁸ F. Sainz de Bujanda, *Hacienda y Derecho*, Madryt 1962.

³⁹ Tamże, t. 4, s. 264.

⁴⁰ Tamże, s. 279.

oznacza to jednak, że nie poddaje ona analizie i nie podkreśla znaczenia dla powstania skutku prawnego także i takich elementów, jak podmiot podatkowy, podstawa opodatkowania i stawka podatkowa. Warto zwrócić uwagę, że podstawa opodatkowania jest przy tym traktowana jako cecha przedmiotu opodatkowania, dzięki której może być on wyrażony jako wielkość liczbowa⁴¹. Dla teorii tej charakterystyczne jest rozróżnianie dwóch rodzajów norm prawnopodatkowych: określających przedmiot opodatkowania oraz określających podstawę opodatkowania, co nie pozwala na traktowanie poszczególnych elementów podatkowego stanu faktycznego jako odpowiedników elementów konstrukcji jednolitej normy prawnopodatkowej, jakkolwiek tworzą one w tej teorii pewien logiczny ciąg.

Nasuwa się ogólna uwaga, że wielu przedstawicieli nauki prawa podatkowego — w odróżnieniu od przedstawionych wyżej poglądów na podatkowy stan faktyczny — znajduje się pod tak przemożnym wpływem ekonomicznej nauki o podatkach, iż nie są oni skłonni wnikać w jurydyczną treść tzw. „technicznych elementów podatku”. Traktuje się je jako istniejące jakgdyby „na zewnątrz” podatkowego stanu faktycznego, nie stanowią w związku z tym przedmiotu zainteresowania. Dotyczy to zwłaszcza elementów o charakterze kwantytatywnym. Tego rodzaju zjawisko właściwe jest zwłaszcza francuskiej nauce prawa podatkowego, która znajdując się przez pewien czas pod wpływem niemieckiej teorii podatkowego stanu faktycznego odeszła od niej⁴², nie doprowadzając w rezultacie do ukształtowania nauki o poszczególnych elementach podatkowego stanu faktycznego⁴³. Wszelkie ustalenia w tym zakresie nie wykraczają poza ustalenia ekonomicznej nauki o podatkach. W międzywojennej francuskiej literaturze prawnopodatkowej pewnych związków z niemiecką nauką prawa podatkowego można doszukać się zwłaszcza w poglądach P. Damerville, który znajdował się jednak równocześnie pod wpływem cywilnoprawnej koncepcji reprezentowanej w nauce włoskiej w postaci „*causae impositionis*”⁴⁴, traktując podatkowy stan faktyczny jako element rzeczywistości ekonomicznej, wyrażający zdolność podatkową podatnika⁴⁵. W tym kontekście warto zwrócić uwagę na poglądy G. Jèze, twórcy pojęcia „*le fait générateur de l'impôt*”, który przywiązuje większą uwagę do przedmiotu opodatkowania, aniżeli do podatko-

⁴¹ Tamże, s. 205.

⁴² Por. Hahn, *op. cit.*, s. 98.

⁴³ Por. tamże.

⁴⁴ P. Damerville, *La nature juridique de la créance de la dette d'impôt*, Paryż 1937, s. 20.

⁴⁵ Tamże, s. 17.

wego stanu faktycznego, nawiązując przy tym do skutku prawnego⁴⁶. W powojennej literaturze francuskiej problematyka podatkowego stanu faktycznego znalazła wyraz w pracy J. Laferrier i M. Valine, którzy podatkowy stan faktyczny traktują jako przesłankę lub całokształt przesłanek, które powodują przekształcenie się podmiotu podatkowego w dłużnika podatkowego, czy ściślej rzecz ujmując powodują, że może on stać się dłużnikiem podatkowym⁴⁷.

Ekonomiczny punkt widzenia wielu przedstawicieli francuskiej nauki prawa podatkowego zaciążył niewątpliwie na ograniczeniu problematyki podatkowego stanu faktycznego do uniwersalnego pojęcia „*matière imposable*”, a więc odpowiednika przedmiotu opodatkowania, bez szczególnego wnikania w jego juretyczną istotę⁴⁸. Trudno się więc dziwić, że przy ekonomicznej orientacji przedstawicieli francuskiej nauki prawa podatkowego problematyka podatkowego stanu faktycznego *par excellence* juretyczna nie stanowi szczególnego przedmiotu zainteresowania, a nawet spotyka się z krytyczną oceną sam fakt rozważań na temat podatkowego stanu faktycznego⁴⁹. Na tym tle interesująco rysuje się jednak przypomnienie, że podatek jest również zjawiskiem prawnym i dlatego też fakty i sytuacje faktyczne objęte jego konstrukcją wymagają w każdym przypadku kwalifikacji prawnej⁵⁰. Stanowi to niewątpliwie wystarczający tytuł dla uczynienia z podatkowego stanu faktycznego przedmiotu badań nauki prawa podatkowego.

Uniwersytet Jagielloński

Apoloniusz Kostecki

THEORY OF TAX MATTER OF FACT IN WESTERN TAX LAW DOCTRINE

The theory of tax matter of fact is a manifestation of juristic idea of tax doctrine, similar to the theory of relations resulting from tax law and the theory of norms resulting from tax law. The particular importance of this doctrine lies

⁴⁶ G. Jèze, *Le fait générateur de l'impôt*, „Revue de Science Financière” 1936, s. 607.

⁴⁷ J. Laferrière, M. Valine, *Traité élémentaire de science et de législation financière*, Paryż 1952, s. 350.

⁴⁸ Por. M. Duverger, *Institutions financières*, Paryż 1957, s. 115—119.

⁴⁹ Por. w szczególności J. L. Martinez, *Le Statut de Contribuable*, [w:] *L'Elaboration du Statut*, t. 1, Paryż 1980, s. 3.

⁵⁰ G. Tixier, G. Gest, *Droit Fiscal*, Paryż 1978, s. 113.

in the fact that it created grounds for separation of the doctrine of tax law as an independent juristic discipline. That theory was created by the needs of the states of the rule of law after World War I. The essence of the theory is that it gives a juridical content to particular elements of tax structure, such as subject of taxation, object of taxation, basis of tax assessment and taxation rate. Its practical importance consists in raising the requirement of statutory determination of tax matter of fact to the level of basic principle of tax law. The theory of tax matter of fact developed on the ground of the German taxation doctrine. A special contribution to the creation of the theory was made by a representative of progressive ideas in the German taxation doctrine, A. Hensel. According to his views „an abstract mirror reflection of particular relation resulting from tax law in the normative sphere is the tax matter of fact”, whose realisation becomes the cause of creation of an obligation resulting from the tax law. The theory of tax matter of fact found differentiated reaction among the representatives of the tax law doctrine. However, positive opinions prevailed, indicating that thanks to that theory a new starting point was created to form the doctrine of tax law, as well as an important instrument of law-observing intervention of legislation in the sphere of taxation.

For those reasons it finds now many advocates in the German and Austrian doctrine of tax law. It has also found followers in the Spanish doctrine of tax law, as well as in other Spanish-speaking countries. Some reflection of the theory can be noticed in the doctrines of tax law of different countries, including the Polish tax law doctrine. In the French doctrine of tax law, in which ideas of public finance prevail, the theory did not gain a footing, replaced by the enigmatic institution of „le fait generateur de l'impôt” and the universal term of „matiere imposable”, similarly to the Italian doctrine based on civil law conception where instead of the tax matter of fact the term „causae impositionis” is applied.