

RYSZARD MASTALSKI

NIEKTÓRE PROBLEMY STOSUNKU PRAWNEGO W PRAWIE PODATKOWYM

Stosunek prawny, najogólniej określając, stanowi dwustronny związek osób kształtowany na podstawie norm prawa. Posługiwanie się pojęciem stosunku prawnego jest wygodnym sposobem przedstawiania pewnych sytuacji w odniesieniu do norm, a konwencjonalność tego pojęcia jest stosunkowo mała w płaszczyźnie rozważań dogmatycznych¹. W dogmatyce prawa stosunek prawny traktowany jest zwykle jako narzędzie badawcze, jako instrument służący do przedstawienia pewnych związków prawnych na gruncie norm określonej dyscypliny prawa².

W literaturze poświęconej zagadnieniom stosunku prawnego, zwłaszcza w teorii prawa, istnieją dość poważne rozbieżności poglądów na temat samego pojęcia stosunku prawnego, zwłaszcza zaś jego powiązania ze stosunkami społecznymi. Z grubsza biorąc można tu wyróżnić dwie grupy poglądów. Autorzy pierwszej grupy traktują stosunek prawny jako stosunek społeczny³, w szczególności zaś ujmuje się go jako stosunek społeczny uregulowany przez prawo⁴, specyficzny stosunek społeczny powstający w rezultacie realizacji norm⁵, czy też szczególną odmianę stosunku społecznego⁶. Według reprezentantów drugiej grupy poglądów stosunek prawny jest stosunkiem powinnościowym⁷, jaki zachodzić powinien

¹ J. Wróblewski, *Dyskusja w Komitecie Nauk Prawnych PAN nad referatem Prof. Zygmunta Ziemińskiego „O metodach analizowania stosunku prawnego”* (wypowiedź w dyskusji), *Państwo i Prawo*, 1967, nr 3, s. 520.

² F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Wrocławskiego*, 1964, nr 19, s. 39.

³ S. Buczkowski, *Stosunki prawne przedsiębiorstwa z innymi jednostkami gospodarki uspołecznionej*, w: *Przedsiębiorstwo w polskim systemie społeczno-ekonomicznym*, Warszawa 1967, s. 150.

⁴ O. S. Joffe, M. D. Szargorodski, *Zagadnienie teorii prawa*, Warszawa 1963, s. 149.

⁵ S. F. Kieczekian, *Stosunki prawne w społeczeństwie socjalistycznym*, Warszawa 1960, s. 15.

⁶ J. Kowalski, *Teoretyczne problemy normy i stosunku prawnego*, *Studia Prawnicze*, 1973, z. 37, s. 32.

⁷ B. Bielawska, *Stosunek społeczny i stosunek prawny*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego*, 1965, z. 38, s. 28 i nast.

w myśl normy⁸, jest zjawiskiem istniejącym tylko w świadomości ludzkiej, a nie poza nią⁹. Istniejące rozbieżności pogłębia jeszcze fakt, że i co do pojęcia stosunków społecznych brak jednolitych poglądów¹⁰.

Charakter stosunku prawnego nie jest w tym opracowaniu zasadniczym problemem. W płaszczyźnie rozważań dogmatycznych istotnym zagadnieniem jest bowiem nie tyle stosunek prawny w ogóle, co charakter poszczególnych rodzajów stosunków prawnych¹¹. Wydaje się, że dla potrzeb niniejszych rozważań wystarczy przyjąć przedstawione na wstępie określenie stosunku prawnego bez potrzeby wchodzenia w skomplikowane i nie rozstrzygnięte do dzisiaj spory co do jego charakteru. Celem bowiem tego opracowania nie jest określenie stosunku prawnego w ogóle, lecz przedstawienie, a właściwie dość ogólne zarysowanie charakteru stosunku prawnopodatkowego oraz jego podmiotów i przedmiotu.

Stosunki prawne nie doczekały się, jak dotąd, szerszych opracowań w nauce prawa finansowego. Podstawowych przyczyn takiego stanu rzeczy należy szukać, jak się wydaje, z jednej strony w pewnych niedostatkach opracowań strony prawnej zjawisk finansowych, zaś z drugiej strony w dość rzadkim zajmowaniu się stosunkami prawnymi przez pozytywne dyscypliny prawa. Zachodzi jednak pytanie, czy to ostatnie zjawisko nie jest wynikiem małej przydatności konstrukcji stosunku prawnego jako narzędzia analizy zjawisk prawnych w prawie socjalistycznym, zwłaszcza zaś w tych jego działach, które regulują związki prawne pomiędzy państwowymi jednostkami organizacyjnymi. Wydaje się, że nie przeceniając przydatności konstrukcji stosunku prawnego jako narzędzia badawczego można przyjąć, iż w wielu zjawiskach prawnych, tam gdzie sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją drugiego¹², gdzie występuje określona więź pomiędzy podmiotami opierająca się na ich wzajemnych, uzależnionych od siebie prawach i obowiązkach¹³, konstrukcja stosunku prawnego będzie przydatna do przedstawiania i analizy tego rodzaju zjawisk prawnych. Zjawiska takie występują także w szerokim zakresie w dziedzinie prawa finansowego, w szczególności zaś prawa podatkowego. W tym dziale prawa finansowego w sposób bardzo wyraźny można obserwować kształtowanie się wzajemnych praw i obowiązków podmiotów reprezentujących budżet państwa i innych podmiotów, na które prawo nakłada określone obowiązki w zakresie świadczeń pieniężnych na rzecz budżetu.

Stosunki prawne występujące na gruncie norm prawa finansowego

⁸ J. Lande, *Studia z filozofii prawa*, Warszawa 1959, s. 936.

⁹ A. Klein, *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Wrocław 1964, s. 3.

¹⁰ B. Bielawska, op. cit., s. 28 i nast.; *Dyskusja w Komitecie Nauk Prawnych PAN* ..., s. 520 i nast.

¹¹ Z. Ziemiński. *O metodzie analizowania „stosunku prawnego”*, Państwo i Prawo, 1967, nr 2, s. 203.

¹² F. Longchamps, op. cit., s. 41.

¹³ K. Opałek, *Prawo podmiotowe*, Warszawa 1957, s. 430.

stanowią rodzaj stosunków prawnoadministracyjnych. Oznacza to, ogólnie określając, że w stosunkach prawnych tego typu mamy do czynienia z nierównością prawną ich podmiotów; sytuacja prawna organu administracji, występującego zawsze w tych stosunkach, jest sytuacją uprzywilejowaną¹⁴. Te podstawowe cechy znajdujemy zarówno w stosunkach prawnych powstałych na podstawie norm prawa administracyjnego, jak i finansowego. Cechą właściwą prawu finansowemu, a więc i stosunkom prawnym powstałym na jego gruncie jest to, że stosunki te w ostatecznym rezultacie zmierzają do przesunięcia środków pieniężnych czy to w obrębie tej samej sfery własności, gdy podmiotem zobowiązanym stosunku prawnopodatkowego jest państwowa jednostka organizacyjna, czy też pomiędzy podmiotami należącymi do różnych sfer własności, gdy podmiotem zobowiązanym jest podmiot reprezentujący inną niż państwowa własność.

Zagadnienie charakteru stosunków prawnopodatkowych jest ściśle związane z charakterem finansów. Finanse ujmowane są jako ogół zjawisk ekonomicznych związanych z gromadzeniem i podziałem zasobów pieniężnych¹⁵, pieniężna forma podziału produktów¹⁶, system stosunków ekonomicznych, przez które zachodzi planowy rozdział produktu społecznego i dochodu narodowego¹⁷, stosunki ekonomiczne podziału oraz związane z nimi odpowiednie stosunki prawne¹⁸, czy też system stosunków ekonomicznych podziału organizowany i wykorzystywany za pomocą urządzeń prawnych¹⁹. Należy sądzić, że bardziej właściwe, oddające w pełni złożony charakter finansów jest szerokie ich ujmowanie jako kategorii ekonomiczno-prawnej. Strona ekonomiczna zjawisk finansowych nie nasświetla bowiem dostatecznie ich istoty; zjawiska te zachodzą w odpowiednich formach organizacyjnych i prawnych stanowiących ich drugą, prawną stronę.

W zjawiskach podatkowych występują zarówno ekonomiczne stosunki podziału, których celem jest przesunięcie środków pieniężnych pomiędzy organami finansowymi reprezentującymi państwo a podmiotami obciążonymi świadczeniami pieniężnymi na rzecz budżetu, będące stosunkami finansowymi²⁰, jak i stosunki prawne, stanowiące określony spłot wza-

¹⁴ J. Filipek, *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968, s. 94; N. S. Bratuś, *Osoby prawne w radzieckim prawie cywilnym*, Warszawa 1950, s. 211.

¹⁵ Z. Fedorowicz, *O istocie i funkcjach finansów socjalistycznych*, w: *Istota i funkcje finansów socjalistycznych*, Warszawa 1965, s. 5.

¹⁶ S. Bolland, *O efektywności rozdzielczej funkcji finansów*, w: *Istota i funkcje ...* s. 46.

¹⁷ S. D. Cypkin, *Dochody gosudarstwiennogo bjudżeta SSSR*, Moskwa 1973, s. 12.

¹⁸ M. Weralski, *Głos w dyskusji nad istotą i funkcjami finansów*, w: *Istota i funkcje ...*, s. 100.

¹⁹ L. Adam, *Elementy składowe finansów socjalistycznych*, w: *Istota i funkcje...*, s. 41.

²⁰ S. D. Cypkin, op. cit., s. 12.

jemnych uprawnień i obowiązków organów finansowych i podmiotów, na które nałożony jest obowiązek podatkowy. Stosunki ekonomiczne podziału są określonym rodzajem stosunków społecznych²¹. Stosunki prawne zawiązywane są w celu realizacji stosunków finansowych jako społecznych stosunków podziału dochodu narodowego. Wraz z wygasaniem stosunków prawnych następować powinno powstawanie ekonomicznych stosunków podziału, czyli przesunięcie środków pieniężnych pomiędzy podmiotami stosunków finansowych. Można więc przyjąć ogólnie, że tam gdzie kończą się stosunki prawnofinansowe zaczynają się ekonomiczne stosunki podziału, czyli stosunki finansowe²². W wyjątkowych jednak przypadkach stosunki prawne nie doprowadzają do powstania stosunków finansowych. Stosunki prawnopodatkowe mogą bowiem wygasać przez zapłatę, przedawnienie lub umorzenie. W pierwszym tylko przypadku, najczęściej jednakże spotykanym w praktyce, wygaśnięcie stosunku prawnego doprowadza do powstania ekonomicznego stosunku podziału.

Przy analizie zjawisk podatkowych należy wyraźnie rozgraniczyć ich stronę ekonomiczną i prawną. W zjawiskach finansowych elementy prawne i ekonomiczne wzajemnie się przeplatają, co jednak nie przeszkadza, by w konkretnym przypadku dokonywać analizy tych zjawisk od strony prawnej lub ekonomicznej. Nie można przecież twierdzić, że w prawie karnym czy cywilnym każda analiza powinna być przeprowadzona jednocześnie w płaszczyźnie logiczno-językowej, socjologicznej i psychologicznej, choć dopiero takie kompleksowe badania pozwolą na pełne wyjaśnienie danego zjawiska prawnego na gruncie tych dyscyplin prawa. Podobnie jest w prawie finansowym, gdzie każde zjawisko prawne ma z reguły także swoją stronę ekonomiczną, a więc strona ekonomiczna i prawna składają się na całościowy jego obraz. Nie oznacza to wszakże, iż w każdym przypadku powinno się dokonywać jednocześnie analizy zjawisk finansowych od strony prawnej i ekonomicznej, gdyż ogromny stopień ich złożoności powoduje nieraz, że przy takich próbach obie strony mogą nie zostać w dostatecznym stopniu wyjaśnione. Często też w praktyce dostarczanie głównie strony ekonomicznej zjawisk finansowych powoduje, że wiele elementów prawnych tych zjawisk nie jest jeszcze w sposób dostateczny wyjaśnionych.

Zasadniczymi elementami składowymi stosunków prawnopodatkowych, podobnie jak innych rodzajów stosunków prawnych, są ich podmioty oraz przedmiot. Zagadnienie podmiotów stosunków prawnych nie budzi w literaturze większych sporów. Na ogół za podmioty stosunku prawnego uważa się te, które łączy oparta na prawie więź, składająca się z określonych uprawnień i obowiązków.

W prawie podatkowym podmiotem stosunku prawnego jest podmiot,

²¹ O. Lange, *Ekonomia polityczna*, Warszawa 1963, s. 23.

²² L. Adam, *Prawo finansowe*, Wrocław 1973, s. 23.

na który przepisy prawne nakładają obowiązek zapłacenia podatku, wówczas gdy zaistnieje stan faktyczny określony w hipotezie normy prawnej oraz organ administracji finansowej, reprezentujący państwo, na rzecz którego dokonywane być powinno świadczenie podatkowe. Są to podmioty głównego stosunku prawnego opartego na normach prawa materialnego regulującego poszczególne rodzaje podatków. Od głównego stosunku prawnego wywodzi się szereg stosunków prawnych, które określane są w literaturze jako stosunki prawne towarzyszące²³, instrumentalne²⁴ bądź też uboczne²⁵. Stosunki prawne instrumentalne są stosunkami, które nie mogą występować samoistnie, lecz zawsze ich istnienie wyprowadza się z istnienia stosunku głównego, którego realizacji służą. Mogą to być przede wszystkim stosunki proceduralne, których celem jest ustalenie istnienia i zakresu zobowiązania podatkowego oraz stosunki prawne powstające na gruncie norm prawnych służących zabezpieczeniu realizacji zobowiązań podatkowych, a przede wszystkim norm regulujących odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe (odpowiedzialność członków rodziny podatnika, innych osób trzecich). Ten ostatni rodzaj stosunków prawnopodatkowych związany jest z istnieniem pomiędzy podatnikiem a osobą odpowiedzialną za jego zobowiązania podatkowe określonych stosunków prawnomajątkowych, których treścią jest uzyskanie przez osobę trzecią korzyści z majątku podatnika lub też nabycie całości lub części tego majątku²⁶. Ze stosunkami prawnymi powstałymi na podstawie norm prawnych regulujących odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe związane są odpowiednie stosunki finansowe. Podmiotami tych stosunków są osoby odpowiedzialne za zobowiązania podatkowe i państwo reprezentowane przez organ administracji finansowej. Występuje tu zatem obok podatnika lub w jego miejsce podmiot, którego nie było w głównym stosunku prawnopodatkowym.

W stosunkach proceduralnych uprawnienia i obowiązki występują tak po stronie zobowiązanej (podatnik), jak i po stronie uprawnionej (organ finansowy) głównego stosunku prawnopodatkowego. Poza tym, w zależności od techniki wymiaru, związki prawnoprocesowe pomiędzy podatnikiem a organem finansowym mogą występować w węższym lub szerszym zakresie, co wiąże się przede wszystkim z rolą organu finansowego w procesie podatkowym.

Wymiar podatkowy może być dokonywany przez organy finansowe, inne podmioty zwane płatnikami lub też obowiązek obliczenia podatku spoczywa na samym podatniku (samoobliczenie podatkowe).

Więź prawna pomiędzy podatnikiem a organem finansowym występuje

²³ S. D. Cypkin, op. cit., s. 66.

²⁴ K. Ostrowski, *Prawo finansowe. Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 167.

²⁵ M. Weralski, *Socjalistyczne instytucje finansowe*, Warszawa 1973, s. 85.

²⁶ M. Gintowt-Jankowicz, *Odpowiedzialność podatkowa członków rodziny podatnika i innych osób trzecich*, Warszawa 1973, s. 14.

je w najszerszym zakresie wówczas, gdy wymiar dokonywany jest przez organ finansowy. W przypadku wymiaru realizowanego na podstawie tak zwanych zasad ogólnych po stronie podatnika występuje szereg obowiązków procesowych, którym odpowiadają określone uprawnienia organu (obowiązek prowadzenia przez podatnika odpowiednich dokumentów, składania zeznań, deklaracji). Podatnicy mają także wiele uprawnień (prawo wezwania podatnika w przypadku przyjęcia przez organ finansowy innej podstawy wymiaru aniżeli to wynika z zeznania podatkowego, prawo do odwołania od decyzji organu finansowego lub też prawo złożenia zażalenia), z którymi związane są odpowiednie obowiązki organu finansowego. W węższym zakresie więzi prawne pomiędzy organem finansowym a podatnikiem występują wówczas, gdy wymiar podatkowy realizowany jest w formie uproszczonej w postaci ryczałtów. Uproszczenie wymiaru polega tu bowiem na zwolnieniu podatnika z szeregu obowiązków procesowych, które ciążyą na nim wtedy, gdy organy finansowe dokonują wymiaru podatkowego na podstawie zasad ogólnych²⁷.

W przypadku wymiaru podatkowego dokonywanego przez płatnika w stosunkach prawnoprocesowych, obok podatnika i organu finansowego występuje trzeci podmiot, którym jest (płatnik. Płatnik jest ogniwem pośrednim pomiędzy podatnikiem a organem finansowym. Wchodzi on w więzi prawne z podmiotami materialnoprawnego stosunku podatkowego, podatnikiem i organem finansowym. Występują tu zatem dwie grupy stosunków prawnoprocesowych, pierwsza płatnika z podatnikiem, druga płatnika z organem finansowym. Płatnik ma prawo do obliczenia i pobrania podatku na rzecz organu finansowego, a podatnik obowiązek zniesienia tych działań płatnika. Równocześnie jednak to, co jest uprawnieniem w stosunkach prawnych z podatnikiem, staje się jego obowiązkiem w stosunkach prawnych z organem finansowym, gdyż organ ten ma prawo żądać od płatnika obliczenia, pobrania i odprowadzenia należnego podatku, a płatnik ma obowiązek podjęcia tych działań. Poza tym pomiędzy płatnikiem a organem finansowym powstają stosunki prawnoprocesowe, związane z przeprowadzaniem przez organy finansowe kontroli prawidłowości wymiaru podatkowego, a sprowadzające się głównie do obowiązków płatnika przedstawienia organom finansowym dowodów uzasadniających prawidłowość wymiaru i prawa organu finansowego do żądania przedstawienia takich dowodów. Stosunki prawnoprocesowe pomiędzy podatnikiem a organem finansowym odbywają się niejako za pośrednictwem płatnika i regułą powinno być, że nie dochodzi do bezpośrednich stosunków prawnoprocesowych pomiędzy podatnikiem a organem finansowym, chyba że wymiar podatkowy dokonany przez płatnika zostanie uznany w wyniku kontroli za nieprawidłowy i organ finansowy sam do-

²⁷ R. Mastalski, *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 127 i nast.

kona wymiaru (wymiar kontrolny). Równocześnie jednak płatnik odpowiada swoim majątkiem za zaniechanie obowiązku obliczenia i pobrania należności podatkowej lub pobranie jej w wysokości niższej niż należało. W przypadku niedopełnienia obowiązków przez płatnika ma więc miejsce pomiędzy nim a organem finansowym stosunek materialnoprawny oraz związany z nim stosunek finansowy.

Wydaje się, że w przypadku występowania w stosunkach prawno-procesowych trzeciego podmiotu (płatnika) obok podatnika i organu finansowego, przy jednoczesnym braku bezpośrednich stosunków prawno-procesowych pomiędzy organem a podatnikiem, należy uznać, że i tutaj podobnie jak wówczas, gdy organ finansowy dokonuje wymiaru podatkowego, organ ten występuje w podwójnej roli, będąc jednocześnie podmiotem, który prowadzi postępowanie i podmiotem, który jest stroną w materialnoprawnym stosunku prawnym. Nieprzeprowadzenie w sposób bezpośredni wymiaru przez organ finansowy i brak bezpośrednich stosunków procesowych między organem a podatnikiem nie stanowi przeszkód w uznaniu organu finansowego za podmiot prowadzący postępowanie podatkowe, gdyż postępowanie to jest w istocie prowadzone przez organ, z tym, że nie bezpośrednio przez wymiar, lecz przez kontrolę prawidłowości wymiaru przeprowadzanego przez płatnika. Dokonany przez płatnika wymiar jest niejako warunkowy; warunkiem jest tu utrzymanie go w trakcie kontroli, przy czym ewentualny wymiar dokonywany przez organ finansowy traktowany jest jako wymiar pierwszej instancji. Przedstawiona podwójna rola organu administracji finansowej, procesowa i materialnoprawna, jest charakterystyczna dla stosunków prawno-administracyjnych²⁸.

Przy stosowaniu techniki wymiarowej polegającej na samoobliczaniu podatku przez podatnika zakres obowiązków podatnika zostaje poszerzony o omówione poprzednio obowiązki płatnika. W przeciwieństwie do przedstawionej wyżej techniki wymiarowej z udziałem płatnika występują tu bezpośrednie stosunki prawnoprocesowe pomiędzy organem finansowym a podatnikiem. Stosunki te koncentrują się jednak nie w fazie samego ustalania podstawy wymiaru i obliczania podatku, jak to ma miejsce przy wymiarze dokonywanym przez organy finansowe, lecz w fazie kontroli prawidłowości samoobliczenia podatku dokonanego przez podatnika. Zakres obowiązków procesowych podatników zostaje więc poszerzony przez obciążenie ich tymi obowiązkami, które należą do organów finansowych, gdy dokonują one wymiaru (ustalenie podstawy wymiaru, obliczenie wysokości należnego podatku).

Technika wymiarowa polegająca na samoobliczaniu podatków jest dominująca przy wymiarze podatków obciążających gospodarkę społeczną; podmiot zobowiązany głównego stosunku prawnego ma nie tyl-

²⁸ J. Filipek, op. cit., s. 116.

ko obowiązek uiszczenia podatku, lecz ciężą na nim także obowiązki proceduralne dotyczące obliczenia wysokości podatku. Zagadnienie podmiotów głównego stosunku prawnopodatkowego komplikuje się nieco w przypadku niektórych należności budżetowych, kiedy to stosunki ekonomiczne podziału przebiegają pomiędzy przedsiębiorstwem państwowym a organem finansowym, natomiast stosunki prawne mają miejsce pomiędzy organem a zjednoczeniem. Występują tu zatem różne podmioty w stosunkach finansowych i stosunkach prawnych w zakresie tego samego świadczenia podatkowego. Realizację głównego stosunku prawnego pomiędzy zjednoczeniem i organem finansowym poprzedzają pewne związki prawne pomiędzy przedsiębiorstwem a zjednoczeniem, których efektem jest przekazanie przez przedsiębiorstwo określonych wpłat pieniężnych do zjednoczenia. Tego typu związki prawne pomiędzy przedsiębiorstwem a zjednoczeniem, stanowiące podłoże realizacji głównego stosunku prawnopodatkowego, można by było nazwać stosunkami prawnymi wewnętrznymi. Charakter stosunków prawnych pomiędzy przedsiębiorstwem a zjednoczeniem jest jednak niezwykle złożony. Z jednej bowiem strony występują w nich podmioty, które pozostają ze sobą w określonym związku zależności prawnooorganizacyjnej, choć z drugiej strony przedsiębiorstwo i zjednoczenie stanowią odrębne podmioty, które również mogą wchodzić pomiędzy sobą w stosunki prawne jako dwa niezależne od siebie podmioty. W przypadku stosunków prawnopodatkowych przeważają, jak się wydaje, elementy zależności prawnooorganizacyjnej, co właśnie skłania do nadawania tym związkom pojęcia związków wewnętrznych. Bliższe określenie tych związków, ich istoty i charakteru wymaga jednak szczegółowej analizy rozwiązań prawnych i ich praktycznego funkcjonowania, zwłaszcza w powiązaniu z całokształtem systemu finansowego przedsiębiorstw. Jest to temat sam w sobie, istotny zwłaszcza obecnie, kiedy w ramach organizacji gospodarczych występują w szerokim zakresie określone związki wewnętrzne pomiędzy organizacją gospodarczą jako całością (przedsiębiorstwo wielozakładowe, kombinat, zjednoczenia) a jednostkami organizacyjnymi wchodzącymi w jej skład (zakłady, przedsiębiorstwa wewnętrzne) na tle przepływu środków pieniężnych z organizacji gospodarczej do budżetu.

Przedmiot stosunku prawnego budzi w nauce wiele kontrowersji. Jako przedmioty stosunków prawnych wylicza się rzeczy, dobra niematerialne, działania ludzi²⁹ bądź tylko to ostatnie³⁰. Niektórzy z autorów wymieniają kilka grup przedmiotów stosunku prawnego, wyróżniając obok zachowania się ludzi jako przedmiotu stosunku prawnego także „wewnętrzny” przedmiot, jakim są rzeczy³¹, bądź też wreszcie wyliczają trzy grupy przedmiotów stosunku prawnego w postaci przedmiotu prawnego,

²⁹ S. F. Kieczekian, op. cit., s. 203.

³⁰ J. Lande, op. cit., s. 982.

³¹ N. G. Aleksandrow, *Zakonnost i prawootnoszenije w sowietskomo obszczestwie*, Moskwa 1955, s. 117.

wolicjonalnego i materialnego, z tym że pierwszy rodzaj przedmiotu występuje w każdym stosunku prawnym, natomiast dwa pozostałe nie we wszystkich³².

Przedmiot stosunku prawnopodatkowego ma, jak się wydaje, ścisły związek z przedmiotem podatku³³. Przedmiotem podatku określa się najczęściej zjawisko, z którym ustawa podatkowa łączy powstanie obowiązku podatkowego. Ten przedmiot bywa nieraz w literaturze lub przez ustawodawcę określany jako rzecz (np. budynek czy gospodarstwo rolne). Określenie takie nie jest jednak zbyt precyzyjne, gdyż przedmiotem jest nie rzecz, lecz stosunek danego podmiotu do rzeczy, jego z nią związek i to nie fizyczny, lecz prawny³⁴. Przedmiotem stosunku prawnopodatkowego, jak się zdaje, nie są więc ani rzeczy ani dobra niematerialne, lecz zachowanie się podmiotów tego stosunku. Przedmiotem stosunku prawnopodatkowego jest najczęściej działalność, w wyniku której osiąga się dochód, przychód, nabywa lub zbywa majątek. Przedmiot stosunku prawnopodatkowego może jednak wynikać z pewnego związku danego podmiotu z rzeczą, w stosunku do której ma on prawo do określonego nią dysponowania jako właściciel, użytkownik czy też posiadacz (np. w podatku od nieruchomości, od lokali).

Celem niniejszych rozważań było ogólne przedstawienie charakteru stosunku prawnopodatkowego oraz jego podmiotów i przedmiotu. Próbowano nie tyle rozstrzygać pewne problemy, co jedynie je sygnalizować. Sugestie tu poczynione mogą być ewentualnym punktem wyjścia do badań nad stosunkami prawnymi w prawie podatkowym. Bogactwo problematyki stosunku prawnego w prawie podatkowym wskazuje jednocześnie, jak się wydaje, na celowość takich badań.

QUELQUES QUESTIONS SUR LES RAPPORTS JURIDIQUES DANS LE DOMAINE DU DROIT DES CONTRIBUTIONS

Résumé

Dans le domaine des contributions apparaissent les rapports économiques de repartition — ce sont les rapports financiers, dont le but est le transfert d'argent entre les organes fiscaux et les sujets chargés de prestations au profit du budget; également y apparaissent les rapports juridiques, comme tout un système des droits et des obligations reciproques entre les organes fiscaux et les sujets chargés de contribution. Ces rapports juridiques constituent une sorte des rapports du droit administratif.

Les rapports juridiques sont établis pour réaliser les rapports financiers, comme les rapports sociaux de repartition. L'effacement des rapports juridiques devrait

³² O. S. Joffe, M. D. Szargorodski, op. cit., s. 193 i nast.

³³ S. D. Cypkin, op. cit., s. 61.

³⁴ K. Ostrowski, op. cit., s. 147.

être suivi par l'apparition des rapports économiques de répartition, ce que signifie le transfert d'argent entre les sujets des rapports financiers.

Il faut admettre alors, qu'en principe là où se terminent les rapports du droit des finances, commencent les rapports économiques de répartition (les rapports financiers). Toutefois il y a des cas exceptionnels où les rapports juridiques n'aboutissent pas à la création des rapports financiers (l'expiration des obligations de contribution par la voie d'annulation ou bien de prescription).

Les rapports du droit des contributions ont pour l'objet le comportement des sujets de ce rapport. Ce sont les contribuables, chargés par les textes juridiques d'obligation de paiement de contribution, au moment où les conditions définies par la règle du droit sont réalisées et aussi les organes de l'administration financière représentant l'Etat, qui sont considérés comme les sujets des rapports du droit des contributions. Ils sont des sujets du rapport juridique principal, fondé sur les règles du droit des finances, relativement aux sortes particulières des contributions. De ce rapport principal découle toute une chaîne des rapports juridiques instrumentaux, qui peuvent apparaître comme les rapports d'ordre procédural ou comme les rapports juridiques provenant des règles du droit qui garantissent la réalisation des obligations fiscales. Dans les rapports juridiques instrumentaux, le contribuable et l'organe fiscal tenus à part, apparaissent en plus des payeurs et des personnes responsables pour les obligations fiscales.