

# Koncepcja kauzy zobowiązania podatkowego

## The concept of *causa impositionis*

Bartosz Gryziak

Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Master Universitario in Diritto Italiano, ORCID: 0000-0002-5519-1161

### Streszczenie

Celem poniższego opracowania jest rekonstrukcja koncepcji kauzy zobowiązania podatkowego i jej wpływu na proces stosowania prawa podatkowego. Koncepcja ta wpisuje się w postulat funkcjonalnej, a w szczególności gospodarczej wykładni prawa podatkowego, otwiera tym samym proces stosowania prawa podatkowego na kategorie o charakterze ekonomicznym, co wydaje się konieczne z uwagi na regularnie wypracowywane koncepcje zmierzające w tym kierunku ze względu na potrzebę zapewnienia materialnej sprawiedliwości podatkowej (mowa o wspomnianej gospodarczej wykładni prawa podatkowego czy też współczesnych klauzulach antyabuzywnych). Postulaty zbieżne z postulatami koncepcji kauzy zobowiązania podatkowego są obecne w doktrynie prawa podatkowego, wobec czego koncepcja ta może być przydatna dla celów poznawczych.

Słowa kluczowe: kauza zobowiązania podatkowego, zdolność płatnicza, gospodarcza wykładnia prawa podatkowego, władztwo podatkowe, Benvenuto Griziotti.

### Abstract

The aim of this paper is to reconstruct the concept of *causa impositionis* and its impact on the application of tax regulation. The concept fits the so called economic interpretation of tax laws, since it refers to economic values rather than legal notions – what seems necessary taking into consideration that similar concepts are formulated regularly (e.g. the economic interpretation of tax laws or modern anti-abusive clauses). The ideas equivalent to *causa impositionis* are present in modern tax law, hence, the concept might be useful for explanatory purposes.

Keywords: *causa impositionis*, ability to pay, economic interpretation of tax laws, taxation power, Benvenuto Griziotti.

## 1. PROBLEM BADAWCZY

Dla powstania zobowiązania podatkowego (wniosek) konieczne są przede wszystkim ustawa podatkowa, która określa abstrakcyjny podatkowy stan faktyczny i skutki prawopodatkowe jego zaistnienia (przesłanka większa), oraz zmaterializowany w rzeczywistości konkretny stan faktyczny (przesłanka mniejsza). Obraz ten zaburzony jest jednak przez dwie dyskusyjne kwestie w nauce prawa podatkowego, tj. materialnoprawną doniosłość wymiaru (obliczenia) podatkowego oraz właśnie problematykę kauzy zobowiązania podatkowego. Chociaż pogląd o kauzalnym charakterze zobowiązania podatkowego wydaje się współcześnie oddziaływać na prawo podatkowe w mniejszym stopniu, niż działo się to historycznie, to wciąż odnaleźć można właściwy dla niego sposób rozumowania – w szczególności w związku z przeprowadzaniem wykładni funkcjonalnej. Z uwagi na to, że ta ostatnia ma szczególną doniosłość na gruncie prawa unijnego, warto zatem przeanalizować, na czym polega koncepcja kauzy zobowiązania podatkowego oraz jakie są jej praktyczne implikacje dla stosowania prawa podatkowego. Zastosowano metodę teoretycznoprawną celem rekonstrukcji teorii opodatkowania.

## 2. TRZY TYPY METODOLOGII NAUKI PRAWA PODATKOWEGO

To przedmiot poznania w ujęciu formalnym, tj. w zależności od sposobu jego zdefiniowania, determinuje właściwą metodologię prowadzonych badań. W kontekście prawa na tym tle uwidoczniły się różne nurty – od tych, które prawo postrzegają wyłącznie w jednej płaszczyźnie, tj. normatywnej (prawo definiowane jako zbiór abstrakcyjnych i ogólnych norm prawnych regulujących określone stosunki społeczne<sup>1</sup>), po te, które definiują prawo jako zjawisko wielopłaszczyznowe (z tej perspektywy mowa już o zjawisku prawnym, na które – obok płaszczyzny normatywnej – składa się także w szczególności płaszczyzna psychiczna, tj. prawo postrzegane również jako przeżycie psychiczne, oraz społeczna, tj. prawo postrzegane również jako zachodzący w określonym miejscu i czasie fakt społeczny<sup>2</sup>). Dyskusja ta znajduje odbicie także w nauce prawa podatkowego i skarbowości. W tym kontekście opisać można pewne kontinuum stanowisk obejmujących na zasadzie typologii:

1) szkoły izolacjonistyczne, które postrzegają prawo podatkowe wyłącznie w płaszczyźnie normatywnej (co prowadzi do „uwolnienia” nauki prawa podatkowego z „niewoli” in-

- nych nauk społecznych, w szczególności ekonomii; z tej perspektywy są to odrębne dyscypliny naukowe, posługujące się odmienną metodologią i – co najważniejsze – z powodu tych odmienności są to nauki wzajemnie niepowiązane<sup>3</sup>);
- 2) szkoły interdyscyplinarne (mieszane), które choć podtrzymują postulat odrębności nauki prawa podatkowego od innych nauk społecznych, to podkreślają ich wzajemne powiązania, co przemawia za interdyscyplinarnością badań (np. Albert Hensel, powszechnie uważany za jednego z głównych prekursorów współczesnej nauki prawa podatkowego, wskazywał – w luźnym tłumaczeniu – że prawo podatkowe bez ekonomii to pusta technika, a ekonomia bez prawa podatkowego to czysta fantazja; o ile zatem są to odrębne dyscypliny naukowe, posługujące się odrębną metodologią, o tyle pozostają one jednak w ścisłym związku<sup>4</sup>);
  - 3) szkoły integrystyczne, w myśl których skoro zjawisko podatkowe jest jedno, to i jedna jest nauka, która ma je za swój przedmiot, a skoro jednocześnie jest to zjawisko wielopłaszczyznowe, wobec tego jego pełne, prawdziwie naukowe poznanie wymaga przeprowadzenia wielopłaszczyznowej analizy (np. Benvenuto Griziotti, jeden z prekursorów nauki prawa podatkowego we Włoszech, wskazywał, że na zjawisko podatkowe składa się płaszczyzna polityczna, ekonomiczna, prawna, a także techniczna i dopiero ich łączna analiza pozwala prawdziwie poznać to zjawisko<sup>5</sup>).

Przedstawiony spór ma charakter uniwersalny i ponadczasowy, wobec czego nie może zostać rozstrzygnięty raz na zawsze, jak się to czasem postuluje (w istocie jest to pewnego rodzaju nieweryfikowalne założenie badawcze). Z perspektywy historycznej stanowisko doktryny prawa podatkowego (jak co do zasady każde zjawisko społeczne) charakteryzuje bowiem nie tyle rozwój linearny, ile naprzemienne występowanie przeciwstawnych tendencji. Przykładowo podejście integrystyczne charakteryzowało kameralizm sięgający XVII w. (a więc początek współczesnej nauki skarbowości), założoną przez Griziottiego w I poł. XX w. tzw. pawijską szkołę prawa podatkowego (nazywaną też włoskim neokameralizmem), a obecnie pojawiają się głosy, że – wobec ujawnionych mankamentów podejścia izolacjonistycznego – poglądy te należy zrehabilitować<sup>6</sup>.

Powyższy wstęp jest potrzebny, aby wyjaśnić kontekst, w którym ukształtowana została omawiana koncepcja, a w konsekwencji, w świetle którego należy ją odczytywać. B. Griziotti sformułował „czystą teorię prawa podatkowego”<sup>7</sup> (w praktyce przyjęło się pojęcie pawijskiej szkoły prawa podatkowego), która dość istotnie odbiega od tego, czego można by oczekiwać w kontekście „czystej teorii prawa” H. Kelsena, sprowadza się bowiem do połączenia (nie tylko interdyscyplinarnej wymiany doświadczeń, ale również całkowitego zespolenia) nauki prawa podatkowego w zasadzie z każdą nauką zajmującą się podatkami<sup>8</sup>. W finalnej wersji B. Griziotti wyróżnił płaszczyznę<sup>9</sup>:

- 1) polityczną, która odnosi się do decyzji w sprawie realizowanych celów oraz doboru środków do ich realizacji – płaszczyzna ta daje wytyczne zachodzącemu w danym społeczeństwie zjawisku podatkowemu;

- 2) ekonomiczną, która opisuje warunki, treść i skutki gospodarcze zjawiska podatkowego;
- 3) prawną, która opisuje podstawy normatywne (tj. ustawy wraz z ich prawidłową wykładnią; B. Griziotti postulował, że wykładnia prawa podatkowego stosuje te same zasady co wykładnia każdego innych ustaw, niemniej na proces ten wpływa szczególnie specyfika zjawiska podatkowego<sup>10</sup>) oraz ich konkretne przejawy (stosunki prawnopodatkowe);
- 4) techniczną, która opisuje sposób funkcjonowania poszczególnych instrumentów prawnofinansowych (podatków, opłat, dopłat itd.).

### 3. CAUSA IMPOSITIONIS

Podstawowym postulatem pawijskiej szkoły prawa podatkowego jest właśnie kauza opodatkowania (*causa impositionis*). Termin ten był używany już przez scholastyków w rozwinięciu nauk św. Tomasza z Akwinu. Mówiąc o kauzalnym charakterze opodatkowania (z perspektywy etyki), wyróżniali oni:

- 1) *causa efficiens* (uzasadnienie z przysługującego władztwa podatkowego),
- 2) *causa finalis* (uzasadnienie z przeznaczenia na cele publiczne),
- 3) *causa formalis* (uzasadnienie z proporcjonalności ciężaru do efektów),
- 4) *causa materialis* (uzasadnienie ze sprawiedliwego doboru podmiotów i przedmiotów opodatkowania)<sup>11</sup>.

Właśnie ten nurt myśli podjął B. Griziotti, przy czym zaznaczyć należy, że powszechne rozumienie kauzy (przyczyny i uzasadnienia) opodatkowania jest rozumiane na różne sposoby, które mają charakter ogólnofilozoficzny i metaprawny, a przez to mają znikome znaczenie dla prawnika<sup>12</sup>, koncepcja sformułowana przez Griziottiego ma natomiast godzić wszystkie te płaszczyzny, w tym zarówno etyczną, jak i prawną. Jednocześnie funkcją koncepcji kauzy opodatkowania jest sięgnięcie głębiej niż tylko do kwestii przymusu opodatkowania, czyli władztwa podatkowego, jako uzasadnienia, dlaczego należy płacić podatki lub nie należy ich płacić<sup>13</sup>. Koncepcja ta ma stanowić kamień węgielny, na którym opierać się ma prawidłowe rozumienie systemu podatkowego, polityki podatkowej czy też interpretacja prawa podatkowego<sup>14</sup>.

#### 3.1. Charakter prawny kauzy zobowiązania podatkowego

Pierwszy wątek dotyczy pytania, czy kauza zobowiązania podatkowego jest jedynie subkategorią ogólnoprawnego rozumienia kauzy, czy też jest pojęciem autonomicznym, właściwym dla prawa podatkowego i co najwyżej tylko przypominającym kauzę np. w prawie cywilnym<sup>15</sup>. W ujęciu ogólnoprawnym kauza stanowi uzasadnienie społeczno-gospodarcze, któremu, obiektywnie rzecz ujmując, służy określony stosunek prawny (czynność prawna itd.). Jeżeli to uzasadnienie jest afirmowane przez prawo, to pociąga za sobą ochronę prawną (możliwość egzekwowania), stanowi przy tym jej teleologiczne uzasadnienie. Z tej perspektywy kauza to kluczowy element, który przekształca stosunek faktyczny w stosunek prawny, jest łącznikiem między danym zdarzeniem a ustawą przypisującą mu określony skutek prawny<sup>16</sup>. Teoria

kauzy opodatkowania zakłada, że zobowiązania publiczno-prawne nie mogą powstać bez ważnej kauzy, tak samo jak zobowiązania prywatnoprawne<sup>17</sup>.

Pierwsza linia krytyki dotyczy samego pojęcia kauzy, które nie jest bezsporne w doktrynie (zarówno prawa cywilnego, jak i prawa administracyjnego). Zwraca się uwagę, że kauza dotyczy nie tyle stosunku prawnego, ile czynności prawnej lub aktu administracyjnego – w takich przypadkach kryterium kauzy jest konieczne dla funkcjonowania systemu prawnego, ponieważ umożliwia rozróżnienie tych oświadczeń woli, które zasługują na ochronę prawną, od tych, którym należy jej odmówić. Kauza stanowi więc łącznik między czynnością prawną a ustawą, która tej czynności przypisuje określone znaczenie prawne<sup>18</sup>. Inaczej jest w przypadku zobowiązań *ex lege* – brak elementu oświadczenia woli czyni bezprzedmiotową kwestię kauzy<sup>19</sup>. Zobowiązanie podatkowe powstaje właśnie *ex lege* bez udziału jakiegokolwiek czynności (jak wskazano – materialnoprawna doniosłość wymiaru podatkowego jest kwestią sporną), co stoi na przeszkodzie stosowaniu kryterium kauzy w odniesieniu do zobowiązania podatkowego – w istocie zwolennicy tej teorii posługują się tym terminem na oznaczenie czegoś zupełnie innego (i zdaniem krytyków pozbawionego znaczenia prawnego)<sup>20</sup>. Z tej perspektywy kauza opodatkowania miałyby się sprowadzać do *ratio legis*, ustawodawca bowiem, kiedy decydował się na określoną konfigurację zdarzenia podatkowego, dokonał już oceny występowania w nim zdolności płatniczej uzasadniającej nałożenie ciężaru podatkowego.

Warto zwrócić uwagę, że koncepcja kauzy zobowiązania podatkowego przekształca koncepcję prawa podatkowego z opartej na modelu prawnokarnym (zobowiązanie podatkowe jako następstwo wystąpienia czynu określonego w ustawie zgodnie z koncepcją podatkowego stanu faktycznego autorstwa A. Hensela – niem. *Steuertatbestand*, przy czym *Tatbestand* jest także pojęciem prawa karnego opisującym właśnie czyn sprawcy) na regulację opartą na modelu cywilnoprawnym (w którym znaczenie ma nie tylko forma prawna, ale również materialna treść jurydyzowanych stosunków społeczno-gospodarczych)<sup>21</sup>.

### 3.2. Treść kauzy zobowiązania podatkowego

*Causa impositionis* ma złożony charakter i odnosi się do<sup>22</sup>:

- 1) abstrakcyjnego władztwa podatkowego, w którego przypadku kauza uzasadnia prawo danego związku publicznoprawnego do nakładania i pobierania podatków – jest nią realizacja zadań publicznych przez ten związek na rzecz interesariuszy, która wymaga wygenerowania na ten cel odpowiednich strumieni finansowych (istotą tej kauzy jest nadanie związkowi publicznoprawnemu faktycznej zdolności do realizacji zadań publicznych<sup>23</sup>);
- 2) konkretnego zobowiązania podatkowego, w którego przypadku kauza uzasadnia nałożenie i pobranie określonego podatku w określonej wysokości od określonego podmiotu – ma ona charakter dwupłaszczyznowy:
  - a) kauza pierwotna i pośrednia – ogólne i szczególne (obecne i przyszłe, materialne i niematerialne<sup>24</sup>) korzyści odnoszone przez dany podmiot z realizacji zadań publicznych przez związek publicznoprawny (w

tym ogólne korzyści z tytułu samej przynależności do danej wspólnoty); wskazuje się przy tym, że mowa o typowych (wzorcowych) korzyściach, a nie faktycznie uzyskiwanych (mowa zatem bardziej o samej potencjalnej zdolności uzyskiwania takich korzyści)<sup>25</sup>,

- b) kauza wtórna i bezpośrednia – zdolność płatnicza danego podmiotu, która stanowić ma świadectwo korzyści, jakie podmiot ten odnosi z realizacji zadań publicznych przez związek publicznoprawny, jak i samej przynależności do niego.

Koncepcja kauzy zobowiązania podatkowego *prima facie* odnosi się do kwestii odpłatności podatku. Należy podkreślić, że nie jest to koncepcja wymiany na zasadzie *do ut des*, która wpisywałaby się w koncepcję odpłatności szczegółowej (bezpośredniej). Jest to raczej koncepcja obowiązku uczestniczenia we wspólnych wydatkach danej wspólnoty (co wpisuje się w koncepcję odpłatności ogólnej, pośredniej). Wskazuje się bowiem na dwa archetypy danin publicznych:

- 1) *tributum* (danina publiczna),
- 2) *contributum* (kontrybucja).

Otóż łacińska nazwa danin publicznych wywodzi się od pojęcia plemienia (*tribus*), którego członkowie uiszczali specjalną daninę majątkową, głównie na pokrycie wydatków wojennych (*tributum*). Jeżeli przedsięwzięcie wojenne kończyło się sukcesem, na pobitych nakładano kontrybucję (*contributum*) celem zwrócenia członkom plemienia wniesionego *tributum*. Jeżeli zaś przedsięwzięcie kończyło się klęską, poniesiona danina publiczna stawała się definitywna. Widać wobec tego, że to kontrybucja stanowi „okropne świadczenie” (wł. *prelevamento odioso*) ponoszone przez dany podmiot na podstawie samego władztwa wierzyciela, podczas gdy daniny publiczne stanowią moralny obowiązek spełniany przez dany podmiot z tytułu przynależności do danej społeczności, są więc „patriotyczną składką” (wł. *contribuzione patriotica*)<sup>26</sup>. Co jest istotne – konstrukcja *tributum* wskazuje, że jest ono należne bez względu na to, czy wnoszący go podmiot uzyska świadczenie zwrotne; i tak samo jest z podatkami – są one płacone bez względu na to, czy dany podmiot korzysta z realizacji zadań publicznych, decydujące jest to, że owe zadania są realizowane na rzecz wspólnoty, do której ten podmiot należy (bez względu na ostateczną skuteczność realizacji)<sup>27</sup>.

Pojęcie zdolności płatniczej w omawianym kontekście może być szersze od rozumienia zdolności płatniczej na gruncie nauk ekonomicznych. Widać to na przykładzie opodatkowania jednostek organizacyjnych, które zdaniem niektórych nie mogą wykazywać zdolności płatniczej, bo tę mogą mieć wyłącznie osoby fizyczne. Zdolność płatnicza w omawianym prawniczym rozumieniu wymaga jedynie, aby w opisanym przez prawodawcę zdarzeniu podatkowym przejawiała się jakaś wartość ekonomiczna, którą można objąć instytucją podatku. Szczególnym przykładem są podatki pogłówne, gdyż zdolność płatnicza ma tu charakter negatywny, tzn. brak osoby lub jej określonej kwalifikacji ewidentnie świadczy o braku zdolności płatniczej (np. amerykańskie *poll taxes* odnosiły się do osób w wieku produkcyjnym), podczas gdy w pozostałych przypadkach można wnioskować o istnieniu jakiegokolwiek zdolności płatniczej, która jest obejmowana tą prymitywną formą opodatkowania<sup>28</sup>.

Współcześnie obok klasycznych przejawów zdolności płatniczej (dochód, majątek, konsumpcja, przeniesienie rzeczy lub praw majątkowych) pojawiają się atypowe przejawy zdolności płatniczej, które odnoszą się do uprzywilejowanej pozycji danej jednostki w społeczeństwie, co uzasadnia pociągnięcie jej do odpowiedzialności podatkowej na zasadzie solidarności społecznej i równości dystrybutywnej<sup>29</sup>. Wyróżnia się okoliczności:

- 1) zasadnicze (wł. *elementi fondamentali*; służące do zweryfikowania, czy faktycznie istnieje zdolność płatnicza, np. dochód),
- 2) rozróżniające (wł. *elementi discriminativi*; służące do pomiaru różnych przejawów danej zdolności płatniczej, np. przychody z poszczególnych źródeł) oraz
- 3) uzupełniające (wł. *elementi integrativi*; służące do uwzględnienia innych czynników, np. sytuacji rodzinnej danego podmiotu, wpływających na jego zdolność płatniczą)<sup>30</sup>.

Uwagi te nie zmieniają jednak spostrzeżenia, że koncepcja kauzy opodatkowania stanowi właśnie łącznik między prawem a ekonomią<sup>31</sup>.

*Causa impositionis*, mimo zgłaszania takich zarzutów, nie jest tożsama jedynie z *ratio legis*, czyli uzasadnieniem, dla którego prawodawca ustanowił daną ustawę (w tym przypadku podatkową). Kauza bezpośrednia (zdolność płatnicza) ma charakter stricte prawny (tzn. nie wykracza poza prawo w sferę rozważań filozoficznych, politycznych lub ekonomicznych). Można ją bowiem wywodzić z norm prawa podatkowego opisujących podatkowy stan faktyczny – zarówno w kwestii kwalifikacyjnej (przedmiot opodatkowania), jak i w kwestii kwantyfikacyjnej (sposób ujęcia przedmiotu opodatkowania w podstawie opodatkowania). Skoro bezpośrednią kauzę opodatkowania stanowi zdolność płatnicza, a przedmiot opodatkowania opisuje jej określony przejaw, to oznacza to, że kauza ta stanowi istotę (*sens*) danego podatkowego stanu faktycznego, ale także każdego konkretnego podatkowego stanu faktycznego, tj. spaja je w jedną całość razem z *mens legis* ustawy podatkowej<sup>32</sup>. Nie jest to więc tylko *ratio legis*, czyli uzasadnienie regulacji podatkowej (motywy ustawodawcy), ale jej istota (wola ustawodawcy).

Druga linia krytyki koncepcji kauzy opodatkowania dotyczy metodologii prawa podatkowego. Kauza opodatkowania wymaga ekonomicznej analizy zdarzenia podatkowego (zaznaczyć przy tym należy, że koncepcja ta została wykształcona w szkole o charakterze integrystycznym, wedle której nauka finansów publicznych i prawo finansów publicznych stanowią jedną kompleksową naukę), co jest nie do pogodzenia z zasadami stosowania prawa pozytywnego, w rezultacie bowiem zamieniono by jednoznaczne stosowanie prawa na (z konieczności subiektywną) ocenę podatkowego stanu faktycznego<sup>33</sup>. Pojawienie się w odniesieniu do zjawiska podatkowego takich koncepcji, jak kauza opodatkowania, gospodarcza wykładnia prawa podatkowego czy też faktycznie zachodząca ekonomizacja prawa podatkowego, dowodzą jednak, że taka ewolucja prawa podatkowego jest nieodzowna, jeżeli ma ono realizować postulaty materialnej sprawiedliwości podatkowej – odbiera to jednak prawu podatkowemu przymiot jednoznaczności.

### 3.3. *Causa impositionis* jako czynnik wytyczający granice władztwa podatkowego

Koncepcja kauzy zobowiązania podatkowego tłumaczy materialnoprawne granice władztwa podatkowego w ujęciu zarówno wewnętrznym, jak i zewnętrznym dla danego związku publicznoprawnego<sup>34</sup>. Przejawia się to w wymogu, aby środki finansowe pozyskane dzięki daninom publicznym kierowane były na realizację zadań publicznych, tj. w interesie publicznym, a nie prywatnym, a nadto, aby daniny były proporcjonalne zarówno do kosztów realizacji tych zadań, jak i do zdolności płatniczej poszczególnych podmiotów, na które nakładane są daniny publiczne, oraz korzyści, jakie podmioty te odnoszą z realizacji tych zadań<sup>35</sup>. Koncepcyjnie zagadnienie to przekłada się w podziale danin publicznych na podatki, opłaty i dopłaty, które nakładane powinny być w zależności od tego, czy interes w finansowanych przez nie zadaniach publicznych ma ogół społeczeństwa, pojedyncze jednostki czy też wyraźne podgrupy w ramach danej społeczności<sup>36</sup>.

W ujęciu wewnętrznym problem ten w szczególności uwidacznia się w daninach o charakterze celowym. Jeżeli nie podjęto się realizacji celu, na który pobrana była dana danina celowa, to danina ta jest nienależna ze względu na brak kauzy i podlega zwrotowi. Wady wydatków na finansowanie zadań publicznych przekładają się w takim przypadku na wadliwość pobranych danin<sup>37</sup>. Podobnie przedmiot opodatkowania (podatkowy stan faktyczny) musi się odnosić do określonego przejawu zdolności płatniczej (pogląd ten stałby na przeszkodzie nakładaniu podatków na okoliczności, w których nie przejawia się taka zdolność, co uniemożliwiałoby wykorzystywanie podatków w funkcji innej niż fiskalna) i musi czynić to w sposób adekwatny, tj. realizujący postulaty materialnej sprawiedliwości podatkowej (równości i powszechności opodatkowania). W przeciwnym przypadku dochodzi do:

- 1) opodatkowania nierównomiernego (naruszenie zasady równości opodatkowania, wł. *imposizione sperequata*),
- 2) opodatkowania nadmiernego (naruszenie zasady zdolności płatniczej i zasady proporcjonalności, wł. *imposizione eccessiva*),
- 3) opodatkowania abuzywnego (brak kauzy opodatkowania w ogóle, wł. *imposizione abusiva*)<sup>38</sup>.

Odnotować należy, że sukcesem pawijskiej szkoły prawa podatkowego jest redakcja art. 53 Costituzione della Repubblica Italiana (Konstytucji Republiki Włoskiej)<sup>39</sup>, w którym właśnie sankcjonowana jest zasada zdolności płatniczej jako materialnoprawne konstytucyjne ograniczenie władztwa podatkowego (podobny postulat wywodzony jest na gruncie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>40</sup> z łącznej lektury art. 2, 32 i 84)<sup>41</sup>.

W ujęciu zewnętrznym problem ten uwidacznia się w nakładaniu danin publicznych na podmioty spoza danego związku publicznoprawnego. Nałożenie na nie danin publicznych jest uzasadnione o tyle, o ile korzystają one z funkcjonowania danego związku publicznego (np. przebywają lub prowadzą działalność gospodarczą na terenie danego związku publicznoprawnego)<sup>42</sup>. Według kryterium kauzy opodatkowania można zatem rozgraniczyć władztwo podatkowe między poszczególnymi związkami publicznoprawnymi. Jeśli

chodzi natomiast o element zdolności płatniczej, to według tego kryterium można zidentyfikować podwójne opodatkowanie (jeżeli ten sam przejaw zdolności płatniczej objęty jest dwiema daninami), które należy wyeliminować właśnie na podstawie kryterium związku z funkcjonowaniem danego związku publicznoprawnego<sup>43</sup>.

### 3.4. Opodatkowanie kauzalne i abstrakcyjne

Pojęcie kauzy zobowiązania podatkowego wpisuje się w model gospodarczej wykładni prawa podatkowego, która zakłada opodatkowanie gospodarczej treści, a nie prawnej formy. Jeżeli ustawa podatkowa (wola prawodawcy podatkowego) zastępuje w zobowiązaniu podatkowym element woli stron, to oznacza, że żaden podmiot podatkowy co do zasady nie może swoją wolą kształtować powstania czy też treści zobowiązania podatkowego. W konsekwencji to, co dla jednej gałęzi prawa jest oświadczeniem woli (czynnością prawną), dla prawodawcy podatkowego jest zawsze tylko zdarzeniem prawnym (okolicznością faktyczną, wł. *dato di fatto*). Dochodzi więc do dualizmu kwalifikacji prawnej<sup>44</sup>. Skoro natomiast przedmiot opodatkowania stanowić ma określony przejaw zdolności płatniczej, który ma zawsze charakter gospodarczy (ekonomiczny) oraz stanowi kauzę zobowiązania podatkowego, to od sposobu zdefiniowania przedmiotu opodatkowania zależy zakres okoliczności, które należy badać celem ustalenia zaistnienia zobowiązania podatkowego. Na tym tle wyróżniono<sup>45</sup>:

- 1) podatki abstrakcyjne – w których prawodawca podatkowy opisał podatkowy stan faktyczny, odwołując się do kwalifikacji prawnych w rozumieniu innych gałęzi prawa (w szczególności czynności prawnych), co oznacza, że wykluczył możliwość badania okoliczności faktycznych (wprowadza swoiste domniemanie prawne bez możliwości przeprowadzenia przeciwdowodu na okoliczność występowania zdolności płatniczej, wobec czego kauzy opodatkowania nie bada się);
- 2) podatki kauzalne – w których prawodawca podatkowy opisuje podatkowy stan faktyczny bez powyższego ograniczenia, w każdym przypadku zatem należy zbadać, czy w danym konkretnym stanie faktycznym rzeczywiście zrealizowała się zdolność płatnicza, z którą prawodawca podatkowy chce powiązać zobowiązanie podatkowe (jego kauza).

O ile w podatkach abstrakcyjnych zawsze wypełnienie przepisanej w podatkowym stanie faktycznym formy prawnej pociąga za sobą powstanie zobowiązania podatkowego (choć w ortodoksyjnym podejściu rodzi to pytanie o dopuszczalność takiej formy opodatkowania właśnie ze względu na brak kauzy – zob. opodatkowanie abuzywne powyżej<sup>46</sup>), o tyle w podatkach kauzalnych zbadać należy, czy w danym konkretnym podatkowym stanie faktycznym – oprócz wypełnienia opisanych przez prawodawcę podatkowego znamion prawnych – faktycznie zrealizowała się zdolność płatnicza, do której się one odnoszą (nie wystarczy zatem stwierdzić, że doszło do świadczenia, które co do zasady przynosi dochód, ale trzeba zbadać, czy faktycznie świadczenie to wywołało wzrost wartości ekonomicznej po stronie danego podmiotu – w kontekście podatków dochodowych; nie wystarczy zbadać, czy doszło do dostawy towaru lub świadczenia usługi, ale trzeba

zbadać, czy można wnioskować z nich o konsumpcji towaru lub usługi – w kontekście podatków konsumpcyjnych itd.)<sup>47</sup>. Jeżeli nie – zobowiązanie podatkowe nie może powstać ze względu na brak kauzy opodatkowania; nawet jeżeli *prima facie* wydawałoby się, że wypełnione zostały ustawowe znamiona podatkowego stanu faktycznego, to właśnie z powodu braku kauzy, która jest ich istotą, stwierdzić należy, że znamiona te nie zostały faktycznie wypełnione. Kauza opodatkowania nie deroguje bowiem abstrakcyjnego podatkowego stanu faktycznego, ale stanowi jego istotę, bez której nie można twierdzić, że faktycznie zrealizowany został podatkowy stan faktyczny<sup>48</sup>. Tak pojmowana kauza w gruncie rzeczy jest istotą gospodarczej wykładni podatkowego stanu faktycznego przeciwstawianej prawniczemu formalizmowi<sup>49</sup> – i pozostaje obecna w doktrynie prawa podatkowego po dziś dzień (w szczególności tam, gdzie znaczenie ma wykładnia funkcjonalna prawa podatkowego<sup>50</sup>).

Jednocześnie koncepcja kauzy opodatkowania może być nie tylko użyteczna dla identyfikowania przypadków unikania opodatkowania. Pozwala bowiem stwierdzić, w których stanach faktycznych (pomimo zdawałoby się niewypełnienia formy prawnej, tj. ustawowych znamion podatkowego stanu faktycznego) zrealizowana została zdolność płatnicza tożsama z tą, którą opodatkować chciał prawodawca podatkowy<sup>51</sup>. Koncepcja ta może także uzasadniać prawnie nałożenie na dany podmiot podatkowy ciężaru podatkowego, chociaż *prima facie* nie wyczerpał on ustawowych znamion podatkowego stanu podatkowego, to realizując taką samą zdolność płatniczą, w istocie zrealizował podatkowy stan faktyczny<sup>52</sup>.

## 4. WNIOSKI

Przedstawiona powyżej rekonstrukcja teorii kauzy opodatkowania (*causa impositionis*) wskazuje, że jest to koncepcja wielopłaszczyznowa (zgodnie z założeniami metodologicznymi pawijskiej szkoły prawa podatkowego) i skomplikowana (dotyka bowiem wielu problemów dotyczących stanowienia i stosowania prawa podatkowego). Koncepcja ta prowadzi do odejścia od klasycznego prawniczego formalizmu na rzecz gospodarczej wykładni prawa podatkowego. Taka ekonomizacja prawa podatkowego odbiera mu przymiot jednoznaczności, gdyż czyni z niego narzędzie – siłą rzeczy – subiektywnych ocen ekonomicznych, a tym samym zmienia dogłębnie charakter regulacji podatkowej. Niemniej koncepcja kauzy opodatkowania, gospodarczej wykładni prawa podatkowego czy współczesne klauzule antyabuzywne wskazują na potrzebę otwarcia doktryny prawa podatkowego na kategorie ekonomiczne – inaczej nie jest bowiem możliwe zapewnienie materialnej sprawiedliwości opodatkowania. Koncepcja kauzy opodatkowania na tym tle jest „łagodniejsza” dla podmiotów podatkowych, ponieważ działa zarówno na ich korzyść (jeżeli mimo wyczerpania formy prawnej nie zmaterializowała się wartość ekonomiczna podlegająca opodatkowaniu), jak i na ich niekorzyść (jeżeli pomimo niewyczerpania ustawowych znamion formy prawnej zmaterializowała się wartość ekonomiczna podlegająca opodatkowaniu). Może przy tym prowadzić do zapewnienia materialnej sprawiedliwości podatkowej, z poszanowaniem postulatów formalnej sprawiedliwości podatkowej (zasada ustawowo określonego abstrakcyjnego podatkowego stanu

faktycznego, którego istotę stanowić ma właśnie kauza zobowiązania podatkowego). Jednocześnie pojęcie kauzy opodatkowania porządkuje problem wykładni prawa podatkowego, gdyż wskazuje, co jest zarówno prawnym, jak i ekonomicznym przedmiotem opodatkowania, a w konsekwencji czego należy szukać, kiedy porównuje się abstrakcyjny i konkretny podatkowy stan faktyczny celem ustalenia, czy powstało zobowiązanie podatkowe.

## Przypisy

- <sup>1</sup> Mowa w szczególności o czystej teorii prawa (niem. *Reine Rechtslehre*) Hansa Kelsena (zob. w szczególności H. Kelsen, *Czysta teoria prawa*, Warszawa 2014).
- <sup>2</sup> Mowa w szczególności o teorii doświadczenia prawnego (wł. *esperienza giuridica*) Ricarda Orestano, która została sformułowana właśnie jako alternatywa dla czystej teorii prawa H. Kelsena.
- <sup>3</sup> Zob. np. L. Kurowski, M. Weralski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1973, s. 43 i nast.
- <sup>4</sup> A. Hensel, *Derecho tributario*, Madrid 2008, s. 84.
- <sup>5</sup> B. Griziotti, *Nota alla teoria politico-economica. Sintesi parziale e sintesi integrale della finanza*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1940 (4), nr 1, s. 18-21.
- <sup>6</sup> F. Forte, *Causa del potere finanziario e capacità contributiva*, „Corriere Tributario” 2007, nr 24, s. 1953.
- <sup>7</sup> „Czystą teorię finansów [...] można definiować jako naukę abstrakcyjną, która zajmuje się badaniem struktury logicznej i systematycznej, praw i zasad systemów, tak konkretnych, jak i wyidealizowanych, podziału wydatków publicznych ze szczególnego punktu widzenia, tj. dla ustalenia, czy takie systemy, uwzględniając określone warunki środowiska, do którego się odnoszą, są w stanie zaspokoić określone potrzeby publiczne poprzez określoną repartycję, która jest postulowana” (B. Griziotti, *Considerazioni sui metodi limiti e problemi della «Scienza pura delle finanze»*, Roma 1912, s. 17, za: G. Parravicini, *Benvenuto Griziotti*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1985, nr 1, s. 6; tłum. B. Gryziak). W definicji tej na pierwszy plan wysuwa się pojmowanie danin publicznych jako narzędzia repartycji kosztów realizacji zadań publicznych między członków danego związku publicznoprawnego (interesariuszy). W istocie B. Griziotti ograniczał zagadnienie finansów publicznych właśnie do etapu podziału tych kosztów. Dzieło programowe pawijskiej szkoły prawa podatkowego: B. Griziotti, *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova 1929.
- <sup>8</sup> B. Griziotti, *Per il progresso scientifico degli studi e degli ordinamenti finanziari*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1937 (1), nr 1, s. 2.
- <sup>9</sup> B. Griziotti, *Diritto finanziario, scienza delle finanze ed economia finanziaria*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1939 (3), nr 1, s. 5.
- <sup>10</sup> B. Griziotti, *Studi di diritto tributario*, Padova 1931, s. 58 i nast.
- <sup>11</sup> B. Griziotti, *Intorno al concetto di causa nel diritto tributario*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1939 (3), nr 1, s. 372.
- <sup>12</sup> D. Jarach, *El hecho imponible*, wyd. 3, Buenos Aires 1982, s. 92 i 93. Autor ten wskazuje, że potoczne rozumienie kauzy (przyczyny) opodatkowania prowadzi do jej wielorakiego rozumienia (przez różnych autorów). Mianowicie zobowiązanie podatkowe powstaje, ponieważ:
  - 1) zrealizował się konkretny podatkowy stan faktyczny przepisany w ustawie podatkowej,
  - 2) taka jest dyspozycja ustawy podatkowej (to rozumienie kauzy opodatkowania miesza się ze Źródłem zobowiązania podatkowego – ustawą),
  - 3) taka jest dyspozycja ustawy, gdyż związkowi publicznoprawnemu przysługuje władztwo podatkowe (specyficzna forma *imperium*), które może wykonywać w formie ustawy (zdaniem niektórych to władztwo podatkowe stanowi zatem kauzę opodatkowania), itd.
- <sup>13</sup> M. Pugliese, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova 1937, s. 100. Autor ten przedstawia porównanie do prawa karnego, którego nauka nie może się zadowolić ani potrzebą społeczną, ani nakazem władzy publicznej, lecz szkoły prawa karnego drążą głębiej podstawy filozoficzne i prawne karania; podobnie i prawo podatkowe nie może się
  - zadowalać powierzchowną analizą, poprzestającą na argumentie władzy.
- <sup>14</sup> B. Griziotti, *Studi di diritto tributario*, dz. cyt., s. 18.
- <sup>15</sup> Takie podejście prezentował Ernst Blumenstein, który wskazywał, że czym innym jest kauza czynności prawnej (oświadczenia woli – w tym przypadku kauza odnosi się do okoliczności faktycznych dotyczących motywu postępowania), a czym innym kauza zobowiązań *ex lege* (tj. powstających bez oświadczenia woli – w tym przypadku kauza odnosi się do okoliczności faktycznych warunkujących zasadność powstania takiego zobowiązania, łączy zatem ustawę z konkretnym stanem faktycznym). Nie negował jednak znaczenia prawnego kauzy także w tym drugim przypadku, w obu przypadkach bowiem obecność ważnej kauzy warunkuje prawną skuteczność zobowiązania (zob. E. Blumenstein, *La causa nel diritto tributario svizzero*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1939, nr 1, s. 355 i nast.; tenże, *Sistema del diritto delle imposte*, Milano 1954, s. 3).
- <sup>16</sup> E. Vanoni, *Elementi di diritto tributario*, w: tegoż, *Opere giuridiche*, t. 2, red. F. Forte, Milano 1962, s. 40.
- <sup>17</sup> B. Griziotti, *Brevi analisi e sintesi finanziarie. I principi della politica finanziaria, la classificazione delle pubbliche entrate, il concetto d'imposta*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1939 (3), nr 1, s. 263.
- <sup>18</sup> D. Jarach, dz. cyt., s. 95-98.
- <sup>19</sup> Inaczej, zob. D. Jarach, dz. cyt., s. 100. Autor ten zwraca uwagę, że pierwotnie upatrywał kauzy opodatkowania w urzędowym wymiarze podatkowym, niemniej pod wpływem uznanej przez niego krytyki, którą wyraził Achille Donato Giannini, a także ze względu na jednak deklaratoryjny charakter wymiaru podatkowego oraz jego zbędność w niektórych podatkach tezy tej nie podtrzymuje. D. Jarach stwierdził jednak – w przeciwieństwie do A.D. Gianniniego – że pojęcie kauzy nie odnosi się wyłącznie do czynności prawnych, lecz do ogółu zdarzeń prawnych. Kauza czynności prawnej odnosi się bowiem nie tyle do czynności prawnej jako takiej, ile do czynności prawnej jako faktu wywoławczego określonego stosunku prawnego. A skoro brak dostatecznego uzasadnienia dla odmiennego traktowania różnych zdarzeń prawnych, należy przyjąć pogląd, że kauza prawna łączy ustawę nie tyle z określoną czynnością prawną, ile z określonym zdarzeniem prawnym (ta kategoria obejmuje natomiast zdarzenia opodatkowane). Fakt, że w prawie cywilnym kauza dotyczy przede wszystkim czynności prawnych jako faktów wywołujących skutki prawne, autor ten tłumaczy specyfiką prawa cywilnego (w odniesieniu do prawa podatkowego w to miejsce wchodzić ma jego specyfika, a wraz z nią pierwszorzędne znaczenie zdarzenia opodatkowanego, a nie czynności prawnej).
- <sup>20</sup> A.D. Giannini, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1974, s. 84; D. Jarach, dz. cyt., s. 94 i 95. D. Jarach zwraca uwagę, że zdaniem niektórych poszukiwanie kauzy to poszukiwanie czwartego boku w narysowanym już trójkącie – w praktyce w zupełności wystarczy ograniczenie się do innych instytucji prawnych.
- <sup>21</sup> O. Bühler, *La causa giuridica nel diritto tributario tedesco*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1939 (3), nr 1, s. 19 i 20.
- <sup>22</sup> M.in. B. Griziotti, *Studi di diritto tributario*, dz. cyt., s. 21.
- <sup>23</sup> E. Vanoni, dz. cyt., s. 39.
- <sup>24</sup> O. Bühler, dz. cyt., s. 10.
- <sup>25</sup> E. Vanoni, dz. cyt., s. 44.
- <sup>26</sup> G. Falsitta, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, w: *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario. Atti di Convegno di Studi tenutosi a Catania il 14-15 settembre 2007*, red. S. La Rosa, Milano 2008, s. 53 i nast.
- <sup>27</sup> E. Vanoni, dz. cyt., s. 43.
- <sup>28</sup> Zob. D. Jarach, dz. cyt., s. 109-117.
- <sup>29</sup> F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018, s. 21 i 22. Przykład atypowej przesłanki zdolności płatniczej stanowić może właśnie podatek turystyczny (wł. *imposta di soggiorno*), pobierany od nierezydentów danej jednostki samorządu terytorialnego w związku z pobytem w placówce turystycznej na jej terenie. Umożliwia to bowiem zaangażowanie turysty w wydatki tej jednostki, które ponosi ona w związku z rozwojem i utrzymaniem oferty turystycznej na swoim terenie.
- <sup>30</sup> E. Vanoni, dz. cyt., s. 51-52.
- <sup>31</sup> M. Pugliese, dz. cyt., s. 100.
- <sup>32</sup> D. Jarach, dz. cyt., s. 109. Kiedy czyta się opis tego autora, narzuca się paralela do starożytnej koncepcji *lóγος*, czyli tego czynnika, który istnieje w każdym elemencie uniwersum, lecz nie zużywa się

w żadnym z nich; jednocześnie sprawia, że to uniwersum nie jest tylko zbiorem elementów, ale tworzy jedną całość (zob. F. Cavalla, *All'origine del diritto. Al tramonto della legge*, Napoli 2011, s. 6 i 59).

<sup>33</sup> A.D. Giannini, dz. cyt., s. 83.

<sup>34</sup> F. Forte, dz. cyt., s. 1941.

<sup>35</sup> B. Griziotti, dz. cyt., s. 25.

<sup>36</sup> Tamże, s. 26.

<sup>37</sup> L. Trotabas, *L'applicazione della teoria della causa nel diritto finanziario*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1937 (1), nr 1, s. 46.

<sup>38</sup> B. Griziotti, dz. cyt., s. 54-57.

<sup>39</sup> Gazzetta Ufficiale n. 298 del 27-12-1947, dalej: Konstytucja RW.

<sup>40</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

<sup>41</sup> W myśl art. 53 Konstytucji RW każdy obowiązany jest do uczestniczenia w wydatkach publicznych stosownie do swojej zdolności płatniczej (odwołanie do koncepcji zdolności płatniczej oraz postrzeganie systemu danin publicznych jako narzędzia repartycji kosztów wydatków publicznych stanowi przykład całkowitego przejęcia koncepcji B. Griziottiego). W innych państwach porównywalne przepisy nakazują ponosić daniny publiczne określone w ustawie (zob. np. art. 84 Konstytucji RP). F. Forte, dz. cyt., s. 1941.

<sup>42</sup> B. Griziotti, dz. cyt., s. 27-30.

<sup>43</sup> Tamże, s. 46 i nast.

<sup>44</sup> A. De Araújo Falcão, *El hecho generador de la obligación tributaria*, tłum. C.M. Giuliani Fonrogue, Buenos Aires 1964, s. 51. D. Jarach, dz. cyt., s. 78, 117-127. Autor ten wskazuje, iż twierdzenie, że niektóre podatki mają za swój przedmiot czynności prawne, to potoczny skrót myślowy. Czynności takie dla prawa podatkowego stanowią bowiem wyłącznie okoliczności faktyczne; prawodawca nie przyznaje podmiotom podatkowym kompetencji do wywoływania skutków prawno-podatkowych swoją wolą.

<sup>45</sup> D. Jarach, dz. cyt., s. 128-130. Należy jednak odnotować, że podział ten mógł być w różny sposób formułowany w doktrynie w zależności od rozumienia kauzy opodatkowania i przypisywanego jej znaczenia. W szwajcarskiej doktrynie kauzalne były w zasadzie wszystkie daniny publiczne inne niż podatki, gdyż występował w nich jakiś element odpłatności uzasadniającej poniesienie daniny, czego nie można powiedzieć o podatkach (zob. E. Blumenstein, dz. cyt., s. 362).

<sup>46</sup> B. Griziotti, dz. cyt., s. 27.

<sup>47</sup> E. Vanoni, dz. cyt., s. 52.

<sup>48</sup> M. Pugliese, dz. cyt., s. 100-103.

<sup>49</sup> O. Bühler, dz. cyt., s. 43.

<sup>50</sup> Np. J. Kokott, *EU Tax Law. A Handbook*, Beck-Nomos-Hart 2022, s. 676. Autorka ta wskazuje, że co do zasady musi istnieć bezpośredni i nierozzerwalny związek między czynnością podlegającą opodatkowaniu a konsumpcją wyrobu akcyzowego, aby uzasadnione było opodatkowanie podatkiem akcyzowym. Podobne rozumowanie w odniesieniu do darowizn charytatywnych w podatku od wartości dodanej (VAT – ang. *value added tax*), zob. B. Gryziak, *Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis*, „International VAT Monitor” 2022, nr 1.

<sup>51</sup> Zagadnienie związku kauzy opodatkowania oraz przeciwdziałania unikaniu opodatkowania będzie przedmiotem odrębnego opracowania.

<sup>52</sup> M. Pugliese, dz. cyt., s. 100-103.

## Bibliografia

### Literatura

De Araújo Falcão A., *El hecho generador de la obligación tributaria*, tłum. C.M. Giuliani Fonrogue, Buenos Aires 1964.

Blumenstein E., *La causa nel diritto tributario svizzero*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1939, nr 1.

Blumenstein E., *Sistema del diritto delle imposte*, tłum. F. Forte, Milano 1954.

Bühler O., *La causa giuridica nel diritto tributario tedesco*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1939 (3), nr 1.

Cavalla F., *All'origine del diritto. Al tramonto della legge*, Napoli 2011.

Falsitta G., *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, w: *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario. Atti di Convegno di Studi tenutosi a Catania il 14-15 settembre 2007*, red. S. La Rosa, Milano 2008.

Forte F., *Causa del potere finanziario e capacità contributiva*, „Corriere Tributario” 2007, nr 24.

Giannini A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano 1974.

Griziotti B., *Brevi analisi e sintesi finanziarie. I principi della politica finanziaria, la classificazione delle pubbliche entrate, il concetto d'imposta*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1939 (3), nr 1.

Griziotti B., *Considerazioni sui metodi limiti e problemi della «Scienza pura delle finanze»*, Roma 1912, za: G. Parravicini, *Benvenuto Griziotti*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1985, nr 1.

Griziotti B., *Diritto finanziario, scienza delle finanze ed economia finanziaria*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1939 (3), nr 1.

Griziotti B., *Intorno al concetto di causa nel diritto tributario*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1939 (3), nr 1.

Griziotti B., *Nota alla teoria politico-economica. Sintesi parziale e sintesi integrale della finanza*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1940 (4), nr 1.

Griziotti B., *Per il progresso scientifico degli studi e degli ordinamenti finanziari*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1937 (1), nr 1.

Griziotti B., *Principi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova 1929.

Griziotti B., *Studi di diritto tributario*, Padova 1931.

Gryziak B., *Consistent Inconsistency: Charitable Donations and EU VAT – Review and Analysis*, „International VAT Monitor” 2022, nr 1.

Hensel A., *Derecho tributario*, Madrid 2008.

Jarach D., *El hecho imponible*, wyd. 3, Buenos Aires 1982.

Kelsen H., *Czysta teoria prawa*, Warszawa 2014.

Kokott J., *EU Tax Law. A Handbook*, Beck-Nomos-Hart 2022.

Kurowski L., Weralski M., *Prawo finansowe*, Warszawa 1973.

Pugliese M., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova 1937.

Randazzo F., *Manuale di diritto tributario*, Torino 2018.

Trotabas L., *L'applicazione della teoria della causa nel diritto finanziario*, „Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze” 1937 (1), nr 1.

Vanoni E., *Elementi di diritto tributario*, w: tegoż, *Opere giuridiche*, t. 2, red. F. Forte, Milano 1962.

### Akty prawne

Costituzione della Repubblica Italiana, Gazzetta Ufficiale n. 298 del 27-12-1947.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.