

---

# POGLĄDY OTTO MAYERA NA PRAWO I STOSUNKI PODATKOWE

---

MAREK KALINOWSKI\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wprowadzenie .....	19
2. Zasada ustawowego nakładania podatków.....	20
3. Podstawy nakładania podatków; wymóg uwzględnienia w prawie podatkowym zasady zdolności do świadczenia .....	22
4. Stosunek podatkowy jako stosunek władztwa.....	24
5. Podsumowanie.....	27

---

## 1. WPROWADZENIE

---

Refleksja nad finansami publicznymi pojawiła się w literaturze stosunkowo późno. Nie można jej dostrzec w starożytności czy też w średniowieczu<sup>35</sup>. Choć rozważania dotyczące tych zagadnień pojawiały się już w XVI w.<sup>36</sup>, to jednak zostały one pogłębione dopiero przez kameralistykę<sup>37</sup>. Jednakże nurt ten kładł główny nacisk na zagadnienia polityczne i ekonomiczne. Nie zawierały one natomiast rozważań o charakterze dogmatycznoprawnym. Taki stan utrzymywał się praktycznie do lat 70-tych XIX w., gdy po kryzysie budżetowym w Prusach Laband opublikował monografię *Das Budgetrecht nach den Bestimmungen der Preußischen Verfassungs-Urkunde unter Berücksichtigung der Verfassung des Norddeutschen Bundes*<sup>38</sup>. W pracy tej, posługując się metodami prawniczymi, uzasadnił teoretycznie praktykę polityczną Bismarcka w sferze budżetowej. Także jego kolejna praca

---

\* Marek Kalinowski, prof. dr hab. nauk prawnych, Katedra Prawa Finansów Publicznych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, e-mail: kalinowski@currenda.pl.

<sup>35</sup> Por. E. Taylor, *Historia rozwoju ekonomiki*, t. I, Lublin 1991, s. 4-29.

<sup>36</sup> Por. np. Bodinus, *Sześć ksiąg o Rzeczypospolitej*, Warszawa 1958. Rozważania dotyczące finansów pojawiały się również w rozważaniach innych przedstawicieli nurtu merkantylistycznego.

<sup>37</sup> Por. E. Taylor, *Historia rozwoju ekonomiki*, op. cit., s. 31.

<sup>38</sup> P. Laband, *Das Budgetrecht nach den Bestimmungen der Preußischen Verfassungs-Urkunde unter Berücksichtigung der Verfassung des Norddeutschen Bundes*, Berlin 1871.

nosząca tytuł *Das Staatsrecht des Deutschen Reiches*<sup>39</sup>, której czwarty tom został poświęcony finansom, miała charakter dogmatycznoprawny.

O ile Laband zastosował metodę dogmatycznoprawną do zagadnień budżetowych, o tyle metodę tę do dochodów publicznych zastosował Otto Mayer. Także on w swoich rozważaniach dotyczących podatków, zawartych w drugim tomie *Deutsches Verwaltungsrecht*<sup>40</sup> stosował metody pozytywnoprawne i formalistyczne, oczyszczając w ten sposób naukę o podatkach z elementów nauk ekonomicznych, politycznych, czy też socjologicznych. Wprawdzie wskazana wyżej praca nie stanowi wyczerpującego i kompletnego dzieła dotyczącego wszystkich aspektów prawa podatkowego, jakie zaczęły się wkrótce ukazywać w Europie<sup>41</sup>, jednakże zawarte w niej poglądy są o tyle godne analizy, że ich autor do dziś uważany jest za twórcę nurtu w nauce prawa podatkowego uznającego stosunek podatkowoprawny za stosunek władztwa<sup>42</sup>.

## 2. ZASADA USTAWOWEGO NAKŁADANIA PODATKÓW

---

Otto Mayer jako jeden z pierwszych, jeśli nie pierwszy w nauce użył w odniesieniu do prawa podatkowego pojęcia "Gesetzesvorbehalt", które oznacza zasadę ustawowego nakładania podatków, czy też sfery zastrzeżonej dla materii ustawowej. Zakreślił również jej granice oraz starał się wskazać jej źródła.

Jak wskazał Mayer, opodatkowanie wymaga stałej podstawy prawnej. Według niego, władza ustawodawcza nie może udzielać władzy administracyjnej do upoważnienia do wydawania aktów o charakterze indywidualnym w drodze władztwa dyskrecyjnego. W takim bowiem wypadku pobrane świadczenie nie miałyby charakteru generalnego, a tym samym nie byłoby podatkiem<sup>43</sup>. W sferze podatkowej nie można zatem udzielać generalnego upoważnienia do działania, tak jak ma to miejsce w zakresie władztwa policyjnego. Powinna obowiązywać norma generalna zawarta w przepisach prawa, która ustanawia obowiązek zapłaty. Przy tym wskazuje on, że norma ta powinna na tyle ściśle regulować ten obowiązek, by jego realizacja ograniczała się wyłącznie stosowaniem tej normy do konkretnego przypadku, co powinno wykluczać możliwość jakiegokolwiek swobodnej oceny ze strony organów podatkowych i podatnika.

---

<sup>39</sup> P. Laband, *Das Staatsrecht des Deutschen Reiches*, Tübingen 1876; tłum. na język francuski: *Lew droit public de l'Empire allemand*, Paris 1900-1904.

<sup>40</sup> O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, Leipzig 1896; tłum. na język francuski: *Le droit administratif allemand*, Paris 1904.

<sup>41</sup> Pierwszą pracą dogmatycznoprawnoprawną w sposób wyczerpujący zaprezentowano całość zagadnień finansów publicznych, w tym prawa podatkowego była praca F. von Myrbacha-Rheinfelda zatytułowana *Grundriss des Finanzrechts*, Leipzig, 1906; tłum. na język francuski: *Précis de droit financier*, Paris 1910.

<sup>42</sup> Również we współczesnej polskiej literaturze podatkowej stosunek podatkowy jest uznawany za stosunek władztwa; por. np. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 199.

<sup>43</sup> *Le droit administratif allemand*, t. 2, Paris 1904, s. 189.

Określił on również wymogi treściowe ustawy podatkowej. Wskazał, że powinna ona regulować trzy zagadnienia. Po pierwsze, powinna ona regulować fakty, z którymi jest związane opodatkowanie, a które określane są mianem przedmiotu podatku. Po drugie, powinna ona określać stawkę podatkową, pod którą jest rozumiana kwota podatku, która powinna zostać uiszczona. W końcu, w ustawie powinna zostać uregulowana forma poboru podatku, tzn. procedura, w której zobowiązanie powinno zostać wykonane.

O. Mayer zauważył, że wymaganie stałej podstawy prawnej, jakiemu powinno odpowiadać opodatkowanie, mogłoby zostać łatwo spełnione poprzez udzielenie władzy wykonawczej upoważnienia do unormowania tych kwestii. Jednak, jak wskazał, taki sposób działania władzy ustawodawczej dotyczy w praktyce sfery unormowań dotyczących procedury poboru podatku. Natomiast, jak zauważa Mayer, nie jest dopuszczalne delegowanie administracji kompetencji do unormowania dwóch pierwszych elementów, tj. przedmiotu podatku oraz stawki podatkowej. Według niego, nie wynika to z unormowań konstytucyjnych, ani też z przepisów ustaw. Jest to według niego pewna idea prawna, zgodnie z którą jedynie reprezentacja narodu jest upoważniona do wyrażania zgody na podatek. Stąd też nie byłoby właściwe, by ta reprezentacja pozbywała się wskazanego uprawnienia.

Otto Mayer wyróżnia dwa typy podatków, ze względu na różne techniki normowania ich konstrukcji w ustawie podatkowej. Są to podatki stałe oraz podatki zmienne. Te pierwsze w sposób pełny normują wszystkie elementy ich konstrukcji, łącznie ze stawkami podatkowymi<sup>44</sup>. Jak wskazuje Mayer, obciążają one pewien stały i znany efekt. Inaczej jest w podatkach zmiennych. W ich wypadku normy podatkowe zawierają wprawdzie wszystkie elementy, jednakże stawka podatkowa nie jest w wyrażona w sposób pełny, a jedynie poprzez przypisanie pewnej cyfry do przedmiotu podatku. Taka norma nie określa należnej kwoty podatku, lecz wskazuje w jakiej proporcji przedmiot podatku zostanie obciążony podatkiem, gdy zostanie faktycznie opodatkowany.

Taka norma podatkowa jest uznawana za O. Mayera za niepełną, która nie może wyrzucić bezpośrednio skutku prawnego. By spowodować jej funkcjonowanie, należy zapłacić ową lukę poprzez ustalenie kwoty, która będzie wymagana od podatnika. To zadanie należy zaś do administracji podatkowej.

---

<sup>44</sup> Pod tym pojęciem O. Mayer rozumie kwota podatku, która powinna zostać uiszczona w związku z zajściem zdarzenia określonego w normie podatkowej.

### 3. PODSTAWY NAKŁADANIA PODATKÓW; WYMÓG UWZGLĘDNIENIA W PRAWIE PODATKOWYM ZASADY ZDOLNOŚCI DO ŚWIADCZENIA

---

Definiując podatek Mayer wskazał, że jest to płatność w pieniądzu nakładana na podmiot przez władzę finansową zgodnie ze stałymi zasadami. W świetle tej definicji uznał on, że istotą podatku jest to, iż zobowiązanie do jego zapłaty jest ustanawiane na mocy woli wyrażonej przez władzę publiczną. To zaś oznacza, że jest to zobowiązanie prawa publicznego<sup>45</sup>.

Wykonywanie władztwa nakładania podatków nie ma według Mayera żadnych podstaw w prawie naturalnym. Generalny obowiązek płacenia podatków przez podmiot jest według niego formułą całkowicie pozbawioną znaczenia i wartości prawnej<sup>46</sup>. Mayer uznaje zatem, że podatki mają swoją podstawę prawną w supremacji, czy też imperium państwa. Fundamentem i przyczyną nakładania podatków jest zatem samo istnienie państwa. Tym samym, można byłoby stwierdzić, że według Mayera władztwo podatkowe rozumiane jako prawo nakładania podatków byłoby nieograniczone żadnymi wartościami.

Podejście Mayera do władztwa podatkowego można byłoby zatem uznać za skrajnie pozytywistyczne. Właśnie z tej przyczyny spotkało się ono ze sprzeciwem i zostało poddane krytyce. W szczególności krytykę pod adresem poglądów Mayera na władztwo podatkowe wysunęli ci przedstawiciele nauki prawa podatkowego, którzy byli zwolennikami wprowadzenia na grunt nauki prawa podatkowego pojęcia "*causa impositionis*". Wśród tych krytyków szczególne miejsce zajął niewątpliwie B. Griziotti<sup>47</sup>. Przede wszystkim zauważył on, że nakładanie podatków w drodze ustawowej gwarantuje podatnikom ochronę przed arbitralnością w tej sferze. Ustawa podatkowa stanowi zatem legitymację dla poboru podatków, lecz nie usprawiedliwia ich poboru. Władztwo finansowe przejawiające się wydawaniem ustaw podatkowych nie jest wbrew temu co twierdzi Mayer pozbawione sensu i wartości prawnej. Według Griziottiego, konieczne jest podjęcie badań nad prawem naturalnym w odniesieniu do władztwa finansowego, bowiem tylko w ten sposób można je wyjaśnić i uzasadnić. Według niego, dochody publiczne są usprawiedliwione i uzasadnione moralnie, zanim zostaną uzasadnione prawnie, poprzez wydanie ustawy, na podstawie której będą pobierane. Wynika to z faktu, że są one przeznaczone na finansowanie usług publicznych, których celem jest zapewnienie odpowiednich warunków życia społecznego i rozwoju ekonomicznego, oraz mogą przynieść bezpośrednie i szczególne korzyści poszczególnym członkom społeczeństwa. W związku z tym uznał on, że w prawie finansowym konieczne jest podejście funkcjonalne, że konieczne jest badanie przyczyn nałożenia poszczególnych rodzajów danin publicznych.

---

<sup>45</sup> O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 2, op. cit., s. 189.

<sup>46</sup> O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 2, op. cit., s. 178.

<sup>47</sup> B. Griziotti, *Il potere finanziario*, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze 1950, nr 1, s. 3 i nast.

Także E. Vanoni skrytykował zbyt formalistyczne i pozytywistyczne podejście Mayera do władztwa w sferze podatkowej. Jego zdaniem, poglądy O. Mayera i innych przedstawicieli nauki niemieckiej dotyczące władztwa podatkowego, które jest uzasadniane supremacją państwa, nie jest możliwe do utrzymania. Według niego, nie każdy kto znajdzie się w sferze tej supremacji powinien zostać poddany opodatkowaniu. Według niego, nałożenie podatku na określoną osobę może nastąpić tylko wtedy, gdy łączą ją z państwem relacje przekraczające pewien próg intensywności. Owa intensywność tych relacji wyznacza również granice opodatkowania<sup>48</sup>.

Faktycznie, podejście O. Mayera do władztwa podatkowego państwa było formalistyczne i pozytywistyczne. Według niego władztwo to jest przynależne państwu "per se", nie jest przyznawane w drodze aktu normatywnego. Jest to władztwo pierwotne, które nie jest ograniczone. Taka postawa Mayera wykluczała jakąkolwiek dyskusję nad treścią ustaw podatkowych. Stąd też spotkało się ze sprzeciwem tych przedstawicieli nauki prawa podatkowego, którzy uznawali, iż prawo podatkowe nie może unikać ocen z punktu widzenia kryterium sprawiedliwości.

Należy jednak dostrzec, że sam Mayer łagodzi w pewnym stopniu formalistyczne podejście do władztwa podatkowego. Stwierdza on, że norma podatkowa powinna brać pod uwagę względną zdolność podmiotu do poniesienia ciężaru podatkowego, czyli - jak to określa Mayer - proporcjonalność opodatkowania. Według niego, to nauka prawa powinna ustalić, w jaki sposób skonstruować normę podatkową, by podatek był sprawiedliwy, a jednocześnie pozwalał na osiągnięcie celu, jakim jest dostarczenie państwu odpowiednich zasobów finansowych<sup>49</sup>. Nieuwzględnienie tej zdolności w konkretnym przypadku odbiera świadczeniu pieniężnemu charakter podatku. Powoduje natomiast uznanie go za niesprawiedliwy<sup>50</sup>.

Uwzględniając ten pogląd Mayera, w literaturze wskazuje się, że proponowana przez niego konstrukcja stanowi ciekawą próbę osiągnięcia równowagi pomiędzy wymogiem sprawiedliwości w jego podwójnym wymiarze, jako wymóg równości i słuszności i gwarancjami państwa prawa, choć jednocześnie nie rozwija tej myśli<sup>51</sup>. Zatem krytyka jego poglądu na charakter władztwa podatkowego jest w jakimś stopniu przesadzona, choć przyznaje się jednocześnie, że istnieją podstawy do jej wysuwania.

---

<sup>48</sup> E. Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie* [w:] E. Vanoni, *Opere giuridiche*, t. I, Milano 1961, s. 78 i nast.

<sup>49</sup> O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 2, op. cit., s. 190.

<sup>50</sup> *Ibidem*, s. 190.

<sup>51</sup> P.M. Herrera Molina, *¿Rehabilitar a Otto Mayer? (Paradojas en el "tránsito de la relación jurídica a la relación de poder")* [w:] *I Jornada Metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la Metodología Académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*, Madrid 2001, s. 135.

#### 4. STOSUNEK PODATKOWY JAKO STOSUNEK WŁADZTWA

---

Najbardziej kontrowersyjne i najbardziej dyskutowane poglądy Otto Mayera dotyczą stosunków podatkowoprawnych. Analizując te stosunki uznał on, że w ich ramach administracja zajmuje pozycję nadrzędną wobec podatnika, który jest jej podporządkowany. Stąd też według niego stosunki podatkowoprawne zawiązujące się pomiędzy związkiem publicznoprawnym i podatnikami nie są stosunkami prawnymi, lecz stosunkami władztwa i podporządkowania.

By zrozumieć ten pogląd należy uwzględnić okoliczność, że Otto Mayer podejmował próby uporządkowania instytucji prawa administracyjnego, zaś w jego ramach również instytucji prawa podatkowego, w okresie przejściowym, w którym w nauce następowało przejście od idei państwa policyjnego do idei państwa prawa<sup>52</sup>.

Opisując reżim państwa policyjnego O. Mayer wskazał, że w jego ramach na plan pierwszy wysuwa się państwo<sup>53</sup>, którego podmiotowość została uznana<sup>54</sup>. W imieniu tego państwa jako osoby idealnej działa władca. Celem jego działalności jest osiągnięcie celów tego państwa. Jego władztwo wobec podmiotów jest nieograniczone prawem. Wszystko to, czego żąda, wszelkie wydane przez niego nakazy, stanowi prawo<sup>55</sup>. Mogą one mieć zarówno charakter generalny, jak też indywidualny<sup>56</sup>. W wypadku, gdy zostaną one zawarte w akcie normatywnym, władca stosuje je poprzez swoich urzędników, którzy są związani z nim i zmuszeni do wykonywania jego nakazów. W ten sposób książę decyduje i kontroluje stosowanie ustaw policyjnych. Prawo policyjne jest prawem, którego realizacja zależy od swobodnej woli księcia. Tak więc książę może, na podstawie ogólnego upoważnienia dla swoich funkcjonariuszy, pozostawić im pewną swobodę, pozwalającą im jedynie na stosowania prawa w zależności od oceny okoliczności; może im też dawać dyspozycję w poszczególnych przypadkach; książę może nawet odstąpić od stosowania ustawy, wydając rozstrzygnięcie bezpośrednio<sup>57</sup>.

Ze względu na to, że przepisy policyjne nie są wiążące, nie można uznać ich za prawo, bowiem nie zawierają norm prawnych<sup>58</sup>.

Według O. Mayera w sferze władztwa policyjnego mieszczą się zagadnienia finansów państwa<sup>59</sup>. Zatem relacje między państwem i obywatelem normują nakazy, nie zaś prawdziwe normy

---

<sup>52</sup> E. Vanoni wskazuje, że O. Mayer postawił władztwo finansowe na równi z władztwem policyjnym; E. Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie* [w:] E. Vanoni, *Opere giuridiche*, t. I, Milano 1961, s. 79.

<sup>53</sup> O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 1, Paris 1903, s. 43.

<sup>54</sup> Por. np. L. Michoud, *La personnalité et les droits subjectifs de l'État dans la doctrine française contemporaine*, *Revue générale d'administration* 2011, nr 11, s. 257 i nast.

<sup>55</sup> O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 1, op. cit., s. 48.

<sup>56</sup> *Ibidem*, s. 50.

<sup>57</sup> *Ibidem*, s. 50.

<sup>58</sup> O. Mayer wskazuje, że akty prawne zawierające tego rodzaju normy nie muszą być nawet publikowane, choć czyni się to ze względów czysto praktycznych; O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 1, op. cit., s. 51.



prawne. Stąd też relacje te są czystymi stosunkami władztwa i podporządkowania, nie zaś rzeczywistymi stosunkami prawnymi.

Zgodnie z poglądami Otto Mayera, o których była mowa wyżej, ustanawianie podatków, w tym określanie zdarzenia podlegającego opodatkowaniu (przedmiotu podatku) oraz stawek podatkowych (rozumianych jako konkretne kwoty podatku) jest zastrzeżone dla ustawy. Z chwilą zajścia zdarzenia określonego abstrakcyjnie w normie podatkowej, dochodziło do powstania stosunku podatkowoprawnego<sup>60</sup>. Jednakże wykonanie tego zobowiązania podatkowego było uzależnione od typu podatku.

Ze względu na zasady wykonywania zobowiązani podatkowego Mayer wyróżniał dwa typy podatków: podatki stałe oraz podatki zmienne. Te pierwsze, o czym już była mowa, w sposób pełny normują wszystkie elementy ich konstrukcji, łącznie ze stawkami podatkowymi<sup>61</sup>. Natomiast w podatkach zmiennych ustawy podatkowe regulują wszystkie elementy konstrukcji podatku, jednakże stawki podatkowe są w nich określane parametrycznie poprzez przypisanie pewnej cyfry do przedmiotu podatku. Taka ustawa nie określa zatem wprost należnego podatku, lecz wskazuje w jakiej proporcji przedmiot podatku zostanie obciążony podatkiem, gdy zostanie faktycznie opodatkowany.

Norma nie określająca stawki podatkowej, czyli kwoty podatku, jest uznawana za O. Mayera za niepełną, która nie może wyrzucić bezpośrednio skutku prawnego. By spowodować jej funkcjonowanie, należy zapełnić ową lukę poprzez ustalenie kwoty, która będzie wymagana od podatnika. To zadanie należy zaś do administracji podatkowej.

W wypadku podatków zmiennych<sup>62</sup> konieczne jest zatem ustalenie kwoty należnego podatku w każdej indywidualnej sprawie oraz poinformowanie o niej podatnika. Z punktu widzenia nauki finansów działalność ta sprowadza się do obliczenia kwoty podatku. Natomiast z punktu widzenia prawnego jest to akt władczy, w którym określa się kwotę długu, poprzez który notyfikuje się tę kwotę dłużnikowi<sup>63</sup>.

Ów akt władczy przyjmujący formę decyzji podatkowej nie ma charakteru decyzji kreującej stosunek podatkowoprawny. Powstaje on z mocy samego prawa wraz zajściem zdarzenia określonego w normie prawnej, tzn. wraz ze spełnieniem się warunków określonych w tej ustawie<sup>64</sup>. Jednak bez wydania decyzji i zakomunikowania przy jej pomocy kwoty należnego podatku nie powstaje obowiązek prawny zapłaty podatku. Dopóki nie zostanie wydana przez organ podatkowy decyzja wymiarowa i nie zostanie ona doręczona podatnikowi, nie można domagać się od niego zapłaty

---

<sup>59</sup> O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 1, op. cit., s. 55 i nast.

<sup>60</sup> O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 2, op. cit., 205.

<sup>61</sup> Jak wskazano wyżej, pod pojęciem stawki podatkowej O. Mayer rozumie konkretną kwotę podatku, która powinna zostać uiszczona w związku z zajściem zdarzenia określonego w normie podatkowej.

<sup>62</sup> Do tej grupy podatków O. Mayer zalicza podatki bezpośrednie; O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 2, op. cit., s. 200 i nast.

<sup>63</sup> O. Mayer, *Le droit administratif allemand*, t. 2, op. cit., s. 201.

<sup>64</sup> *Ibidem*, s. 205.

podatku. Co więcej, również sam podatnik nie może zapłacić tego podatku<sup>65</sup>. Akt notyfikacji podatnikowi kwoty podatku powoduje, że staje się on wymagalny. Od tego momentu może on zostać zapłacony. Akt ten stanowi również podstawę prowadzenia egzekucji wobec podatnika.

Ustalenie kwoty podatku następuje w ramach postępowania prowadzonego przez administrację podatkową. Według O. Mayera, jego regulacja nie wymaga formy ustawowej. Ustawa jest wymagana jedynie w wypadku, gdy regulowana jest materia szczególnie istotna. Nie dotyczy to jednak regulacji proceduralnych. Stwierdza w szczególności, że władztwo wykonawcze jest swobodne, zaś administracja działa na mocy swojego własnego władztwa, nie zaś na mocy ustawy. Jej działalność w sferze podatkowej zmierza bowiem do określonego celu, jakim jest dostarczenie państwu dochodów. Stąd też władza wykonawcza powinna mieć możliwość samodzielnego ustalenia środków działania pozwalających na osiągnięcie tego celu. Środki te, podobnie jak w sferze policyjnej, powinny być regulowane w drodze ordonansów<sup>66</sup>.

Właśnie w tej sferze administracja nie jest związana prawem. Może ona wydawać podatnikowi różnego rodzaju polecenia i kierować do niego żądania, które pozwolą na właściwy i zgodny z prawem wymiar podatku. Właśnie z tego względu, że administracji przysługują jej własne kompetencje, które nie są kompetencjami ściśle określonymi przez prawo, stosunek, w którym znajduje się organ administracji wobec podatnika, jest uznawany za stosunek władztwa, nie zaś za stosunek zobowiązaniowy.

Wskazano wyżej, że według O. Mayera wszystkie elementy konstrukcji podatku powinny zostać uregulowane w ustawie. Przy tym ustawa ta powinna być na tyle szczegółowa, by organy podatkowe nie miały swobody w zakresie ustalania kwoty podatku. Z drugiej jednak strony uznaje on, że stosunki podatkowe są stosunkami władztwa. Prima facie można byłoby zatem uznać, że istnieje pewna sprzeczność pomiędzy tymi dwoma ustaleniami. Jest to jednak sprzeczność pozorna, gdyż Mayer przyjmuje, iż stosunek podatkowoprawy jest stosunkiem złożonym<sup>67</sup>. Przede wszystkim obejmuje on spoczywający na podatniku obowiązek zapłaty określonej kwoty podatku. Jednakże obok tego obowiązku o charakterze materialnym na zobowiązanym spoczywają również inne obowiązki, w tym również te, które nakładają na niego organy podatkowe w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego.

---

<sup>65</sup> Ibidem, s. 206.

<sup>66</sup> Ibidem, s. 192.

<sup>67</sup> Por. J.L. Pérez de Ayala, *Potestad administrativa y relacion juridica* (I). *La concepcion de la relacion tributaria como relacion de poder*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública 1969, vol XIX, nr 79, s. 45-46.



## 5. PODSUMOWANIE

---

Otto Mayer należy niewątpliwie do tych przedstawicieli nauki, którzy jako pierwsi podjęli próbę naukowego opracowania instytucji prawa podatkowego. Próba ta należała do bardzo udanych. Przede wszystkim Mayer jako pierwszy posłużył się w sferze podatkowej pojęciem zasady ustawowego nakładania podatków oraz tzw. materii ustawowej w sferze opodatkowania. Mimo, że zarzucano mu, iż przyjął zbyt formalistyczną i pozytywistyczną postawę, nie można nie zauważyć, że dostrzegł on konieczność uwzględniania w prawie podatkowym pierwiastka równości i sprawiedliwości. Jak podkreśla się w nauce, stworzył on interesujące *equilibrium* wymagań sprawiedliwości podatkowej i gwarancji państwa prawa<sup>68</sup>.

Również interesująca była podjęta przez niego próba teoretycznego opracowania stosunku podatkowoprawnego. Stała się ona podstawą do dalszej dyskusji i opracowania szeregu współczesnych koncepcji teoretycznych funkcjonujących w prawie podatkowym.

Tezą O. Mayera, która nie przetrwała do dziś w nauce, lecz wywołała szeroką dyskusję w doktrynie, była niewątpliwie teza, iż stosunek podatkowy nie jest stosunkiem prawnym, lecz stosunkiem władztwa. Nie przetrwała ona krytyki, bowiem współcześnie przyjmuje się powszechnie, iż stosunek podatkowy jest stosunkiem prawnym, a jednocześnie stosunkiem zobowiązaniowym, lub przynajmniej bardzo do niego zbliżonym.

Powyższy pogląd Mayera na charakter stosunku podatkowego opierał się na szeregu założeń, w tym na założeniu, że stosunek ten ma charakter złożony. Ta ostatnia idea została przyjęta przez szereg przedstawicieli nauki prawa podatkowego, w tym przez A. D. Gianniniego, czy też przez F. Saina de Bujandę, którzy wykorzystali ją dla budowania własnych koncepcji naukowych.

Także pogląd, iż stosunek podatkowoprawny powstaje wskutek zajścia zdarzenia określonego w normie podatkowoprawnej odegrał istotną rolę w rozwoju nauki prawa podatkowego. Przede wszystkim został on przyjęty przez Enno Beckera, autora Reichsabgabenordnung i w ten sposób został "skodyfikowany" w niemieckim prawie podatkowym. Wzbudził on także powszechną dyskusję w nauce, która trwa praktycznie do dziś<sup>69</sup>.

---

<sup>68</sup> P.M. Herrera Molina, *¿Rehabilitar a Otto Mayer? (Paradojas en el "tránsito de la relación jurídica a la relación de poder")*, op. cit, s. 135.

<sup>69</sup> Por. N. D'Amati, *Diritto tributario. Teoria e critica*, Torino 1985, s. 158 i nast.

**SUMMARY****Otto Mayer's views on Tax Law and Tax Relations**

The studying of the foundations of modern public finance literature has an important cognitive value. It allows us a better understanding of the modern theory of financial law. One author, whose ideas deserve a closer look is Otto Mayer, one of the first researchers of the public finances from the legal perspective.

The subject of this article are O. Mayer's views on tax law and tax relations. In its opening paragraphs, the article focuses on O. Mayer's views on the principle of statutory levying of taxes and on the requirements relating to the content of tax laws. In its final paragraphs, the author analyses Otto Mayer's views on tax relations, perceived by him as based on the relationship of power, and not as a legal (contractual) relationship between parties.

**Key words:** Otto Mayer, tax law, tax relations, the principle of statutory taxation, tax ratio, tax bases, taxes

**Słowa kluczowe:** Otto Mayer, prawo podatkowe, stosunki podatkowe, zasada ustawowego nakładania podatków, stosunek podatkowy, podstawy nakładania podatków, podatki