

## POJĘCIE PODATKU W NIEMCZECH – KONSTITUCYJNOPRAWNE, USTAWOWE, ORZECZNICZE, DOKTRYNALNE

**Streszczenie.** Ustawa zasadnicza RFN z 1949 r. nie zawiera definicji podatku. Federalny Sąd Konstytucyjny prezentował początkowo tezę o recepcji tradycyjnego, czysto fiskalnego pojęcia podatku z Ordynacji podatkowej Rzeszy z 1919 r. na potrzeby ustawy zasadniczej. Później sąd za „podatki w sensie konstytucyjnoprawnym” uznawał także podatki o charakterze sterującym czy stymulującym, co wywołało dyskusję w doktrynie, a z czasem korektę definicji ustawowej w nowej Ordynacji podatkowej od 1977 r. Swoje definicje tworzy też doktryna. Praktyczne znaczenie definicji ustawowych i doktrynalnych jest ograniczone. Najważniejszą rolę pełni pojęcie konstytucyjnoprawne, którego treść decyduje o rozdziale kompetencji finansowych między federacją a krajami związkowymi, a więc o podziale realnej władzy w państwie federalnym.

**Słowa kluczowe:** podatki, daniny publiczne, pojęcie podatku, Niemcy, Republika Federalna Niemiec

---

\* Doktor nauk prawnych, Katedra Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki, e-mail: [imirek@wpia.uni.lodz.pl](mailto:imirek@wpia.uni.lodz.pl), <https://orcid.org/0000-0002-3057-4887>

## 1. TRADYCYJNE POJĘCIE PODATKU

W języku niemieckim termin „podatek” (*Steuer* – staro-wysoko-niemiecki *stiura*, średnio-wysoko-niemiecki *stiure*) oznaczał pierwotnie tyle co wsparcie, oparcie, poparcie każdego rodzaju, udzielane dobrowolnie, zwyczajowo lub na podstawie obowiązującego prawa. Tak szeroko zarysowana treść pojęcia podatku uległa z czasem zatarciu. W formie bliskiej oryginalnego znaczenia występuje dziś jeszcze cywilnoprawne pojęcie posagu (*Aussteuer*), odwołujące się do dobrowolnego, przyjętego zwyczajowo wsparcia udzielanego młodej parze<sup>1</sup>.

Definicję podatku na gruncie nauk prawnych sformułował Otto Mayer, który w pierwszym wydaniu monografii *Deutsches Verwaltungsrecht* z 1895 r. określał podatki jako „płatności pieniężne nałożone według jednolitej skali na wszystkich poddanych i służące jedynie pomnażaniu dochodów państwa”<sup>2</sup>. W podobnym duchu przed I wojną światową orzekał Sąd Rzeszy i Pruski Naczelny Sąd Administracyjny. Owo tradycyjne pojęcie podatku stanowiło także punkt wyjścia dla prowadzonych przez Enna Beckera prac nad projektem ordynacji podatkowej Rzeszy. Akt ten przyjęto ostatecznie 13 grudnia 1919 r. (*Reichsabgabenordnung*, dalej: RAO 1919)<sup>3</sup>, a legalna definicja podatku znalazła się na samym jego początku.

Zgodnie z definicją zawartą w § 1 I RAO 1919 „podatki to:

1. jednokrotne lub powtarzające się świadczenia pieniężne,
2. niestanowiące świadczenia wzajemnego za inne szczególne świadczenie,
3. nakładane przez wspólnotę publicznoprawną
4. w celu osiągnięcia dochodów
5. na tych wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia.
6. Cła są podatkami w sensie Ordynacji podatkowej Rzeszy”.

Tak określone pojęcie podatku używane było w orzecznictwie, doktrynie i praktyce w okresie Republiki Weimarskiej i III Rzeszy oraz później.

<sup>1</sup> *Duden Deutsches Universal Wörterbuch*, red. G. Drosdowski, Mannheim–Leipzig–Wien–Zürich 1989, s. 194.

<sup>2</sup> O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht*, Leipzig 1895, s. 386.

<sup>3</sup> Reichsgesetzblatt (RGBl.) 1919 I, s. 1993.

## 2. KONSTITUCYJNOPRAWNE POJĘCIE PODATKU

## 2.1. Brak definicji podatku w ustawie zasadniczej

W ustawie zasadniczej RFN z dnia 23 maja 1949 r. (*Grundgesetz*, dalej: GG)<sup>4</sup> termin „podatek” pojawia się wielokrotnie w rozdziale X *Skarbowość* (*Finanzwesen*), obejmującym art. 104a–115 GG. Unormowania te ze względu na zasadnicze znaczenie dla ustroju państwa federalnego określane są mianem „konstytucji finansowej” (*Finanzverfassung*)<sup>5</sup>. Współczesny kształt „konstytucji finansowej” ustalony został 12 maja 1969 r. w 20. i 21. nowelizacji ustawy zasadniczej<sup>6</sup>. Późniejsze zmiany mają charakter aktualizujący i porządkujący.

Kwestie podatków normowane są w art. 105–108 GG<sup>7</sup>. Zawarte tam wyczerpujące regulacje trzech rodzajów władztwa podatkowego (*Steuerhoheit*) przewidują rygorystyczny podział kompetencji między federację a kraje związkowe w zakresie ustawodawstwa podatkowego (art. 105 GG), uzyskiwania wpływów z podatków i dysponowania nimi (art. 106–107 GG) oraz administrowania podatkami (art. 108 GG). Mimo kompleksowości regulacji ani konstytucja finansowa, ani cała ustawa zasadnicza nie zawierają wyraźnej i bezpośredniej definicji podatku. Brak takiej definicji sprzyja próbom wyprowadzania konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku z norm prawa naturalnego<sup>8</sup> albo z pojęć pochodzących z poprzedniego systemu prawnego, określanych w literaturze mianem „pojęć przedkonstytucyjnych”<sup>9</sup>.

## 2.2. Koncepcja recepcji tradycyjnego pojęcia podatku

Federalny Sąd Konstytucyjny (*Bundesverfassungsgericht*) reprezentował początkowo stanowisko, że normodawca konstytucyjny na potrzeby ustawy zasadniczej recypował po prostu „przedkonstytucyjne pojęcie”

<sup>4</sup> Bundesgesetzblatt (BGBl.) 1949 I, s. 1 ze zm.

<sup>5</sup> Szerzej I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 40 i n., 79 i n.

<sup>6</sup> BGBl. 1969 I, s. 357, 359.

<sup>7</sup> Zagadnienia danin niepodatkowych regulowane są w ramach ogólnych kompetencji ustawodawczych w rozdziale VII: opłaty w art. 74 I nr 22 GG i art. 80 II GG, dopłaty w art. 74 I nr 18 GG.

<sup>8</sup> K. Müller, *Steuerbegriff des Grundgesetzes*, „Betriebs-Berater” 1970, s. 1108.

<sup>9</sup> Ch. Starck, *Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff*, [w:] *Festschrift für G. Wacke*, Köln 1972, s. 195, 197 i n.

podatku z Ordynacji podatkowej Rzeszy z 1919 r. W wyroku z 16 czerwca 1954 r. stwierdził nawet, że „skoro ustawa zasadnicza używa pojęcia podatku, to należy sądzić, że ma go również w tym sensie na myśli. Także w nauce prawa podatkowego pojęcie to rozumiane jest w sensie tradycyjnej jego definicji”<sup>10</sup>.

W istocie twórcy ustawy zasadniczej, zarówno w momencie jej tworzenia w 1949 r., jak i w toku reformy konstytucji finansowej w 1969 r., zgodni byli co do tego, że u podstaw postanowień art. 105 i n. GG spoczywać musi powszechnie znane pojęcie podatku z § 1 I RAO 1919, potwierdzone długoletnią praktyką stosowania<sup>11</sup>. Argumentem recepcji przedkonstytucyjnego pojęcia podatku do dziś posługuje się znaczna część doktryny. Zwolennicy tej koncepcji utrzymują, że recepcja taka wyraźnie widoczna jest w poszczególnych sformułowaniach konstytucji finansowej<sup>12</sup>.

Podkreśla się, że z przepisów art. 106–107 GG, dotyczących rozdziału wpływów podatkowych między odpowiednie korporacje prawa publicznego, wynika charakterystyczny dla podatków pieniężny charakter obowiązku świadczenia. Analiza art. 106 III, IV GG, art. 107 GG i art. 104a I GG prowadzi do wniosku, że podatki nie mają charakteru świadczenia wzajemnego za jakiegokolwiek szczególne świadczenie ze strony państwa. Kwota uzyskana z podatków rozdzielana jest bowiem globalnie w stosunku do potrzeb finansowych i dochodów poszczególnych korporacji publicznoprawnych. Na gruncie prawa konstytucyjnego powraca również sformułowanie: „świadczenie pieniężne nałożone przez wspólnotę publicznoprawną”. Wspólnotami tego rodzaju są m.in. takie osoby prawne prawa publicznego, jak federacja, kraje związkowe, gminy, związki gmin, a ponadto uprawnione podatkowo wspólnoty religijne, wymienione w przepisach rozdziału X ustawy zasadniczej RFN oraz w utrzymanych w mocy postanowieniach

<sup>10</sup> Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (dalej: BVerfGE) 3, 407, 435 (oznaczenia liczbowe wskazują kolejno: tom, stronę początkową wyroku, stronę cytowaną); także później: BVerfGE 7, 244, 251; BVerfGE 29, 402, 408; BVerfGE 36, 66, 70.

<sup>11</sup> Tak T. Maunz, [w:] T. Maunz, G. Dürig, R. Herzog, R. Scholz, *GG-Kommentar*, München (zbiór wymiennokartkowy), art. 104a GG, Nb. 7; krytycznie: W. Knies, *Steuerzweck und Steuerbegriff*, München 1976, s. 42 i n.; K. Stern, *Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, t. 2, München 1980, s. 1097.

<sup>12</sup> G. Wacke, *Das Finanzwesen der Bundesrepublik Deutschland*, Köln 1950, s. 64; P. Selmer, *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main 1972, s. 75 i n.; H.W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts, Allgemeiner Teil*, t. 1, München 1991, s. 30; H.W. Kruse [w:] K. Tipke, H.W. Kruse, AO, *FGO Kommentar*, Köln (zbiór wymiennokartkowy), § 3 AO, Nb. 2.

Konstytucji Republiki Weimarskiej z dnia 11 sierpnia 1919 r. (*Weimarer Reichsverfassung*, dalej: WRV)<sup>13</sup>. W istocie, według art. 106–107 GG, art. 140 GG oraz art. 137 VI WRV, korporacje te uprawnione są do uzyskiwania wpływów podatkowych. Na tej podstawie przyjmuje się z kolei, że podatki muszą realnie wpływać na rzecz owych osób prawnych<sup>14</sup>. Ponadto podatki w sensie ustawy zasadniczej muszą mieć charakter bezzwrotny, ponieważ regulacje art. 106–107 GG nie przewidują możliwości zwrotu uzyskanych świadczeń. Sama funkcja podatków jako instrumentu finansowania państwa oraz spoczywający na federacji i krajach związkowych obowiązek utrzymywania gospodarki narodowej w równowadze wskazują także na to, że podatki muszą prowadzić do pozyskiwania wpływów finansowych, choć nie muszą ograniczać się tylko do tego celu<sup>15</sup>.

Tak oto w sposób dość żmudny, mozolny i skomplikowany wyprowadza się konstytucyjnoprawne pojęcie podatku, które odpowiada definicji ustawowej z § 1 RAO 1919, uzasadniając tym samym tezę o recepcji tradycyjnego, przedkonstytucyjnego pojęcia podatku na grunt ustawy zasadniczej.

### 2.3. Tradycyjne pojęcie podatku a wyzwania współczesności – konieczność korekty definicji

Wraz z rozwojem gospodarki i prawa tradycyjne pojęcie podatku (nawet jeśli recypowane w tej formie na grunt ustawy zasadniczej) przestało z biegiem czasu odpowiadać uwarunkowaniom współczesnej polityki ekonomicznej, zawodząc w szczególności w aspekcie działań podejmowanych przez nowoczesne państwo w sferze interwencjonizmu gospodarczego i społecznego. Przyznać trzeba, że definicję z 1919 r. można stosować z powodzeniem tak długo, jak długo norma prawa podatkowego niejako przy okazji realizuje także cele z zakresu sterowania gospodarką czy oddziaływania na sferę socjalną. W takim przypadku pozyskiwanie wpływów finansowych w dalszym ciągu pozostaje elementem decydującym o charakterze normy. Tradycyjne pojęcie podatku zawodzi jednak w sytuacji, kiedy cel sterujący (interwencyjny, stymulujący) staje się głównym celem

<sup>13</sup> RGBl. 1919 I, s. 1383.

<sup>14</sup> K. Vogel, H. Walter, [w:] *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Heidelberg (zbiór wymiennokartkowy), art. 105 GG, Nb. 38 i n.; H.W. Kruse, [w:] K. Tipke, H.W. Kruse, *AO, FGO Kommentar*, § 3 AO, Nb. 2; T. Maunz, [w:] T. Maunz i in., *GG-Kommentar*, art. 105 GG, Nb. 5; K. Stern, *Staatsrecht...*, s. 1097; P. Selmer, *Steuerinterventionismus...*, s. 192.

<sup>15</sup> K. Vogel, H. Walter [w:] *Bonner Kommentar...*, art. 105, Nb. 50 i n.

normy, a więc innymi słowy, kiedy ustawodawcy chodzi nie tyle o uzyskiwanie środków finansowych, ile o wywieranie wpływu na zachowanie określonych podmiotów.

W orzeczeniu z 22 maja 1963 r. Federalny Sąd Konstytucyjny po raz pierwszy uznał podatki o charakterze sterującym (*Lenkungssteuern*) za „podatki w sensie konstytucyjnoprawnym”<sup>16</sup>, relatywizując tym samym tezę o ścisłej recepcji pojęcia podatku z Ordynacji podatkowej Rzeszy z 1919 r.<sup>17</sup> Takie „otwarcie konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku” na potrzeby ekonomii i polityki wywołało sprzeciw części doktryny oraz trwającą kilkanaście lat dyskusję w kręgach fachowych. Jej efektem była korekta ustawowej definicji podatku, dokonana w 1976 r. w ramach „kompleksowej nowelizacji” Ordynacji podatkowej<sup>18</sup>. W istocie, 16 marca 1976 r. przyjęto – formalnie rzecz biorąc – nową Ordynację podatkową z mocą od 1977 r. (*Abgabenordnung 1977*, dalej: AO 1977), w rzeczywistości jednak zachowano w niej zasadniczą treść i układ starej Ordynacji podatkowej Rzeszy z 1919 r.

#### 2.4. Emancypacja konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku w orzecznictwie

Od początku lat osiemdziesiątych XX w. Federalny Sąd Konstytucyjny konsekwentnie zwraca uwagę, że „konstytucyjnoprawne pojęcie podatku, nawiązując oczywiście do tradycyjnego pojęcia wytworzonego na gruncie ogólnego prawa danin publicznych, wykracza daleko poza koncentrat norm zawartych w ustawach zwykłych. Takie pojęcie podatku leży również u podstaw przepisów kompetencyjnych konstytucji finansowej. [...] Konstytucyjnoprawne pojęcie podatku w równym stopniu odpowiadać musi jednak zadaniom wynikającym z takiego, a nie innego ukształtowania funkcjonalnych związków między poszczególnymi regulacjami federacyjnej konstytucji finansowej, oraz wyzwaniom stojącym przed nowoczesnym ustawodawstwem. [...] W krajach uprzemysłowionych podatek stał się bowiem centralnym instrumentem aktywnej polityki gospodarczej i społecznej, a pozyskiwanie środków na realizację ogólnych zadań państwa bywa często tylko celem ubocznym, ulegającym niekiedy całkowitej

<sup>16</sup> BVerfGE 16, 147, 160.

<sup>17</sup> D. Birk, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar zu AO und FGO*, Köln (zbiór wymiennokartkowy), § 3 AO, Nb. 25.

<sup>18</sup> P. Selmer, *Zum Steuerbegriff im Entwurf einer AO*, „Betriebs-Berater” 1972, s. 400 i n.

marginalizacji”<sup>19</sup>. W ten sposób Federalny Sąd Konstytucyjny jednoznacznie opowiedział się za emancypacją konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku spod wpływu norm zawartych w ustawach zwykłych<sup>20</sup>.

### 3. USTAWOWE POJĘCIE PODATKU

W doktrynie zwraca się uwagę, że konstytucyjnoprawne pojęcie podatku musi stanowić przede wszystkim owoc interpretacji norm samej ustawy zasadniczej. Jedynie w razie gdy interpretacja taka nie prowadzi do jednoznacznych rezultatów, w uzupełnieniu sięgać można do pomocniczej wykładni ustawowego pojęcia podatku z Ordynacji podatkowej, o ile nie koliduje ona z wartościami przyjętymi przez normodawcę konstytucyjnego<sup>21</sup>.

Z kolei funkcja Ordynacji podatkowej jako ustawy ramowej, obowiązującej w stosunku do wszystkich podatków<sup>22</sup>, obowiązuje ustawodawcę do uwzględniania zmian lub przesunięć akcentów konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku również na gruncie regulacji podkonstytucyjnych. Zmiany takie powinny być uwzględniane na bieżąco przez administrację finansową i judykaturę w drodze odpowiedniej wykładni. Jednakże tak długo, jak długo analiza całości regulacji konstytucji finansowej nie wskazuje na różnice między konstytucyjnoprawnym a ustawowym pojęciem podatku, oba te pojęcia należy uznawać za synonimiczne<sup>23</sup>. Zadanie to jest tym łatwiejsze, że w świetle orzecznictwa Federalnego Sądu Konstytucyjnego konstytucyjnoprawne pojęcie podatku z art. 105 GG i n. rzeczywiście wywodzi się z definicji zawartej w Ordynacji podatkowej Rzeszy z 1919 r.<sup>24</sup> Z kolei definicja z 1919 r. tylko nieznacznie różni się od jej obecnej postaci, zawartej w „nowej” Ordynacji podatkowej obowiązującej od 1977 r.

<sup>19</sup> BVerfGE 55, 274, 299; BVerfGE 67, 256, 278.

<sup>20</sup> D. Birk, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar...*, § 3 AO, Nb. 25.

<sup>21</sup> K. Vogel, H. Walter, [w:] *Bonner Kommentar...*, art. 105, Nb. 33; K. Stern, *Staatsrecht...*, s. 1097 i n.

<sup>22</sup> Zgodnie z § 1 AO 1977 Ordynacja podatkowa (w tym ustawowa definicja podatku z § 3 I AO 1977) obowiązuje w stosunku do wszystkich podatków regulowanych w ustawach federalnych i prawie Unii Europejskiej, o ile pozostają one w gestii administracji finansowej federacji lub krajów związkowych. W stosunku do podatków regulowanych w prawie krajów związkowych obowiązuje ona na mocy przepisów odsyłających, zawartych w krajowych ustawach o daninach komunalnych oraz ustawach o podatku kościelnym.

<sup>23</sup> D. Birk, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar...*, § 3 AO, Nb. 26.

<sup>24</sup> BVerfGE 67, 256, 282.

W świetle definicji ustawowej z § 3 I AO 1977 (w pierwotnym brzmieniu), „podatki to

1. świadczenia pieniężne,
2. niestanowiące świadczenia wzajemnego za inne szczególne świadczenie,
3. nakładane przez wspólnotę publicznoprawną,
4. w celu osiągnięcia wpływów
5. na tych wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia.
6. Osiąganie wpływów może stanowić cel uboczny.
7. Cła i rolne daniny wyrównawcze są podatkami w sensie ordynacji podatkowej”.

Jak widać, współczesna definicja ustawowa nie odbiega zasadniczo od tradycyjnej definicji podatku z 1919 r. Wprowadzone zmiany określa się nawet jako „korekty mające w przeważającej mierze charakter redakcyjny”. Początkowo w § 3 I 2 AO 1977 cłom, występującym już w § 1 RAO 1919, niejako „do towarzystwa” dodano zbliżony do nich nowy rodzaj danin publicznych, a mianowicie występujące w ramach Wspólnot Europejskich „rolne daniny wyrównawcze” (*Abschöpfungen, Agrarabschöpfungen*). Z czasem wzmiankę o nich – już ogólnie jako o unijnych „daninach wwozowych i wywozowych” (*Einfuhr- und Ausfuhrabgaben*) – przeniesiono do § 3 III AO i wsparto odesłaniem do konkretnych przepisów celnych UE. Tym samym daniny tego rodzaju, w tym cła, pozostają nadal „podatkami w sensie ordynacji podatkowej”.

Bardziej istotną zmianę wobec definicji tradycyjnej niesie za sobą wprowadzenie dodatkowego sformułowania w § 3 I AO 1977 *in fine*, zgodnie z którym „osiąganie wpływów może stanowić cel uboczny”. Zmiana ta w założeniu dopasować miała treść ustawowego pojęcia podatku do realnie panujących stosunków i wykształconego z biegiem czasu orzecznictwa Federalnego Sądu Konstytucyjnego. Za podatki w sensie konstytucyjnoprawnym sąd ten uznaje bowiem także takie daniny publiczne, za pomocą których realizowane są przede wszystkim cele inne niż fiskalne, o ile tylko przynoszą jakiegokolwiek (nawet najmniejsze) wpływy finansowe i spełniają pozostałe wymagania stawiane podatkom<sup>25</sup>. Zmiana definicji ustawowej w naturalny sposób przybliżyła ją zatem do prezentowanego w orzecznictwie pojęcia podatku w sensie konstytucyjnoprawnym.

<sup>25</sup> Na przykład BVerfGE 30, 250, 264; BVerfGE 36, 66, 70; BVerfGE 38, 61, 79; por. W. Knies, *Steuerzweck...*, s. 123.



Natomiast użycie w definicji z § 3 I AO 1977 terminu „wpływy” (*Einnahmen*) w miejsce wcześniejszego „dochody” (*Einkünfte*) nie oznacza żadnej merytorycznej zmiany w stosunku do definicji z § 1 I RAO 1919. Pojęcie dochodów odgrywało specyficzną rolę na gruncie podatków dochodowych już u początków XX w. Okoliczność ta jednak, jak się wydaje, umknęła uwadze twórców koncepcji pojęcia podatku w Ordynacji z 1919 r.

Obecnie z reguły uznaje się, że niepisane, konstytucyjnoprawne pojęcie podatku w sensie art. 105 GG i n. jest tożsame z (właściwie interpretowanym) ustawowym pojęciem podatku z § 3 I AO 1977. Spory w doktrynie koncentrują się natomiast wokół „właściwej wykładni” sformułowań definicji ustawowej. Oczywiście jest przy tym, że to potrzeby wykładni konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku muszą kształtować wykładnię definicji ustawowej, a nie odwrotnie. Wykładnia norm konstytucji według koncepcji ścisłej recepcji przedkonstytucyjnego pojęcia podatku może bowiem prowadzić *à rebours* „od konstytucyjności ustawy do ustawowości konstytucji”<sup>26</sup>.

W tym kontekście warto zwrócić uwagę na jeszcze jeden aspekt. Ustawodawca, nowelizując w przyszłości ordynację podatkową, może zmienić definicję podatku w § 3 I AO 1977. Może to uczynić przy zachowaniu zwykłych procedur właściwych dla zmiany innych ustaw. Do zmiany definicji ustawowej nie jest wymagana większość kwalifikowana, jaka byłaby potrzebna do zmiany konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku. W ten sposób, jak się niekiedy twierdzi, obok siebie mogłyby funkcjonować dwa odmienne pojęcia podatku: konstytucyjnoprawne, wyprowadzane wprost z ustawy zasadniczej, oraz ustawowe, na mocy znowelizowanej Ordynacji podatkowej. W ustawie zasadniczej próżno jednak szukać takiej delegacji kompetencji na rzecz ustawodawcy zwykłego, która pozwalałaby mu na korektę konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku okreśną drogą, poprzez nowelizację § 3 I AO<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> W. Leisner, *Von der Verfassungsmäßigkeit der Gesetze zur Gesetzmäßigkeit der Verfassung – Betrachtungen zur möglichen selbständigen Begrifflichkeit im Verfassungsrecht*, Köln 1964, s. 8 i n., 35 i n., 61 i n.

<sup>27</sup> Zob. różne poglądy w tej sprawie: G. Mattern, *Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz*, „Betriebs-Berater” 1970, s. 1405, 1411 i n.; P. Selmer, *Steuerinterventionismus...*, s. 77; Ch. Starck, *Überlegungen...*, s. 195; H.W. Kruse, *Lehrbuch...*, s. 31; H.W. Kruse, [w:] K. Tipke, H.W. Kruse, *AO, FGO Kommentar*, § 3 AO, Nb. 2.

## 4. DOKTRYNALNE POJĘCIA PODATKU

W prawie niemieckim poza definicją ustawową z § 3 I AO nie występuje żadna inna legalna definicja podatku<sup>28</sup>. Definicja ustawowa odgrywa jednak w praktyce stosunkowo skromną rolę. Na jej podstawie określa się zakres stosowania ordynacji podatkowej, rodzaj ochrony prawnej na podstawie ustawy o sądownictwie finansowym albo ustawy o powszechnym sądownictwie administracyjnym, zakres zadań administracji finansowej itd. Na tym tle nie dochodzi zresztą do poważniejszych kontrowersji. Większość doradców podatkowych czy urzędników administracji finansowej w ogóle nie styka się z problemem samego pojęcia podatku. Podatkiem jest bezsprzecznie podatek dochodowy od osób fizycznych czy prawnych, od spadków i darowizn, od gruntu, przemysłowy czy obrotowy (VAT) itd. Dla prawidłowego stosowania ustaw podatkowych wystarcza podstawowa wiedza na temat definicji z § 3 I AO. Problemy interpretacyjne pojawiają się dopiero wówczas, kiedy konieczne jest dostosowanie wykładni ustawowej definicji podatku do wykładni norm konstytucyjnych.

Konstytucyjnoprawne pojęcie podatku pełni bowiem rolę daleko poważniejszą niż definicja ustawowa, decydując o rozdziale uprawnień w sferze danin podatkowych i niepodatkowych pomiędzy poszczególne korporacje prawa publicznego (federację, kraje związkowe, gminy itd.), a więc tak naprawdę rozstrzyga o podziale realnej władzy w państwie federalnym. Stąd też zwolennicy ograniczonej autonomii obu pojęć, uznając definicję ustawową za zbyt mało precyzyjną w stosunku do zadań, jakie miałyby ona pełnić w sferze prawa państwowego, próbują tworzyć własne, doktrynalne koncepcje konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku.

W tym kontekście na uwagę zasługuje zwłaszcza kompleksowa definicja, którą sformułował Klaus Vogel<sup>29</sup>. Wedle tej koncepcji „podatkami w sensie art. 105 GG i n. są:

1. (jednorazowe lub powtarzające się) świadczenia pieniężne,
2. które na świadczącego nałożone zostały w sposób władczy – daniny publiczne (*öffentliche Abgaben*),
3. pobierane na rzecz federacji, krajów związkowych, gmin i związków gmin oraz publicznoprawnych wspólnot religijnych,

<sup>28</sup> Definicji takiej próżno szukać również na gruncie prawa UE, ponieważ dotąd nie wprowadzono podatków o charakterze ponadnarodowym czy międzypaństwowym.

<sup>29</sup> K. Vogel, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*, [w:] *Handbuch des Staatsrechts*, t. 4, red. J. Isensee, P. Kirchhof, Heidelberg 1990, s. 39.

4. w celu pokrycia ich potrzeb finansowych, a tym samym niesłużące wyłącznie
  - kompensacji poniesionych kosztów i odniesionych przez zobowiązanego korzyści, jak w przypadku tzw. danin wyrównawczych (*Ausgleichsabgaben*), lub
  - bezpośredniemu lub pośredniemu sterowaniu zachowaniem zobowiązanego, jak w przypadku danin o charakterze sterującym (*Lenkungsabgaben*),
5. niezależnie od tego, czy zobowiązany indywidualnie lub jako członek jakiejś grupy
  - odniósł korzyść w wyniku zachowania uprawnionego podmiotu cieszącego się uprawnieniami władczymi, lub
  - w szczególny sposób odpowiedzialny jest za powstanie określonych kosztów (*besondere Kostenverantwortung*), tak jak w przypadku opłat, dopłat, szczególnych danin celowych, składek członkowskich w korporacjach publicznoprawnych i składek na ubezpieczenie społeczne.

Warto zwrócić uwagę, że przytoczona definicja odnosi się również do wszystkich możliwych cech innych rodzajów danin publicznych, co z jednej strony stanowi o jej kompleksowości i precyzji, z drugiej jednak poważnie utrudnia posługiwanie się tak rozbudowaną formą pojęcia. Wydaje się też, że jej ścisłe stosowanie, zawężając tradycyjną wykładnię ustawowej definicji podatku, może prowadzić do zupełnie niepraktycznych rezultatów. Teoretycznie mogłyby bowiem pojawić się takie podatki w sensie ustawy zasadniczej, które nie podlegałyby normom Ordynacji podatkowej. Wątpliwe wydaje się ponadto, czy w konstytucyjnym państwie prawnym ustawodawca powinien tworzyć takie definicje ustawowe, które odbiegają treścią od pojęć konstytucyjnoprawnych.

Stąd też warto sięgnąć do innej definicji doktrynalnej, która – opierając się na podobnych założeniach teoretycznych co przywołana definicja Klausa Vogla – w większym stopniu niż ta ostatnia odpowiada sformułowaniom użytym w Ordynacji podatkowej, wydając się tym samym definicją bardziej praktyczną z punktu widzenia wykładni konstytucyjnoprawnego i ustawowego pojęcia podatku. Chodzi mianowicie o definicję, której autorem jest Dieter Birk<sup>30</sup>. Według tej definicji „podatki to:

<sup>30</sup> D. Birk, *Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht*, München 1988, s. 31.

1. świadczenia pieniężne,
2. nakładane i w sposób ostateczny pobierane przez wspólnotę publiczno-prawną,
3. których pobór ma na celu pokrycie ogólnych publicznych potrzeb finansowych, przy czym cel ten musi być przynajmniej celem ubocznym – kryterium odróżniające podatki od szczególnych danin celowych oraz kar, grzywien i innych sankcji,
4. które nie stanowią świadczenia wzajemnego za odniesioną indywidualnie korzyść – cecha właściwa opłatom i dopłatom,
5. z których dochód nie jest wydatkowany w z góry określony sposób, ale wpływa do budżetu publicznego – kryterium różnicujące podatki w stosunku do szczególnych danin celowych<sup>31</sup>.

Obie wskazane definicje doktrynalne stanowią wyraz teoretycznych przekonań ich autorów. Bez zastrzeżeń akceptowane są jedynie przez stosunkowo wąską część doktryny. Definicje te są jednak podstawą całej zamkniętej i spójnej teoretycznej koncepcji prawa podatkowego (i daninowego), stojącej w opozycji do panujących w doktrynie przekonań. Przy bliższej analizie okazuje się zresztą, że przedstawione modele pojęcia podatku, a w szczególności ujęcie Birka, w istocie nie odbiegają diametralnie od ustawowej definicji podatku z § 3 I AO 1977, stanowiąc w zasadzie efekt nieco odmiennej (węższej) wykładni poszczególnych sformułowań zawartych w definicji ustawowej.

## 5. KONSTITUTYWNE I NIEKONSTITUTYWNE CECHY POJĘCIA PODATKU

Już wstępna analiza definicji ustawowej, a zwłaszcza reinterpretacja doktrynalnych pojęć podatku, pozwala na stwierdzenie, że nie wszystkie cechy przypisywane podatkom mają taką samą rangę. Przede wszystkim warto zwrócić uwagę, że sformułowanie zawarte w końcowej części § 3 I 1 AO, zgodnie z którym podatki nakładane są „na tych wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia”, w ogóle nie pojawia się na gruncie definicji doktrynalnych. Można zatem sądzić, że nie określa ono niezbędnych, podstawowych i konstytutywnych cech podatku, ale jedynie cechy niekonstytutywne, które tradycyjnie, uzupełniająco zawarte są w definicji ustawowej. Wydaje się, że naruszenie wynikających z tego sformułowania zasad równomierności opodatkowania oraz

<sup>31</sup> Podobnie R. Wendt, *Finanzhoheit und Finanzausgleich*, [w:] *Handbuch...*, s. 1021 i n.

zgodności opodatkowania z ustawowym stanem faktycznym nie może prowadzić automatycznie do negacji podatkowego charakteru daniny, spełniającej poza tym wszystkie inne cechy podatku<sup>32</sup>. Wynika stąd, że nie są to cechy konstytutywne, lecz właśnie niekonstytutywne cechy podatku.

Dlatego wśród elementów zawartych w definicji ustawowej – która jako jedyna definicja legalna z oczywistych względów musi stanowić punkt wyjścia dla analizy konstytucyjnoprawnego pojęcia podatku – należy wyróżnić:

1. podstawowe (konieczne) elementy definicji ustawowej, zawarte w ustawowym sformułowaniu „świadczenie pieniężne, niestanowiące świadczenia wzajemnego za inne szczególne świadczenie, nakładane przez wspólnotę publicznoprawną w celu osiągnięcia wpływów; osiągnięcie wpływów może stanowić cel uboczny”, i uznać je za konstytutywne cechy podatku w sensie konstytucyjnoprawnym oraz
2. uzupełniające (niekonieczne) elementy definicji ustawowej, znajdujące wyraz w sformułowaniu „świadczenie [...] nakładane na tych wszystkich, którzy spełniają stan faktyczny, z którym ustawa łączy obowiązek świadczenia”, które z kolei należy uznać za niekonstytutywne cechy podatku w sensie konstytucyjnoprawnym, tradycyjnie zawarte w definicji ustawowej.

Biorąc pod uwagę wymogi konsekwencji systemowej w konstytucyjnym państwie prawnym należy stwierdzić, że konstytutywne i niekonstytutywne cechy podatku w sensie konstytucyjnoprawnym odpowiadają na gruncie prawa niemieckiego konstytutywnym i niekonstytutywnym cechom podatku w ogóle. Oznacza to, że z terminologicznego punktu widzenia za podatek nie można uznać takiej daniny publicznej, która nie posiada którejś z konstytutywnych cech podatku w sensie konstytucyjnoprawnym, a więc inaczej mówiąc, takiej daniny, która nie zawiera jednocześnie wszystkich podstawowych elementów definicji ustawowej. Analogicznie brak któregoś z uzupełniających elementów definicji ustawowej nie przesądza o terminologicznej kwalifikacji obowiązku świadczenia pieniężnego jako daniny podatkowej albo niepodatkowej. Z terminologicznego punktu widzenia danina wykazująca wszystkie konstytutywne cechy podatku jest podatkiem także wówczas, gdy nie spełnia wskazanych cech niekonstytutywnych.

Co istotne, zasady równomierności opodatkowania i opodatkowania według ustawowego stanu faktycznego obecnie znajdują wyraz w przepisach

<sup>32</sup> Szerzej I. Mirek, *Daniny...*, s. 138 i n., 206 i n.

art. 20 III GG (zasada państwa prawnego) i art. 3 GG (zasada powszechnej równości). Wskutek unormowania tych zasad bezpośrednio w ustawie zasadniczej z 1949 r. pojęcie podatku z ordynacji podatkowej Rzeszy z 1919 r. utraciło swoją dotychczasową funkcję, polegającą na urzeczywistnieniu podstawowych zasad państwa prawnego na gruncie prawa podatkowego<sup>33</sup>. Do realizacji tego celu lepiej bowiem nadają się normy rangi konstytucyjnej niż ustawowa definicja podatku z § 1 I RAO 1919 czy § 3 I AO 1977<sup>34</sup>. Jeśli zatem danina publiczna, spełniająca wszystkie konstytucyjne cechy podatku, narusza jedną z powyższych zasad, to danina ta jest mimo to podatkiem, tyle że z powodu naruszenia wskazanych przepisów ustawy zasadniczej – podatkiem sprzecznym z konstytucją<sup>35</sup>.

## BIBLIOGRAFIA

- Birk D., § 3 AO, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar zu AO und FGO*, Köln (zbiór wymiennokartkowy).
- Birk D., *Steuerrecht I, Allgemeines Steuerrecht*, München 1988.
- Duden Deutsches Universal Wörterbuch*, red. G. Drosdowski, Mannheim–Leipzig–Wien–Zürich 1989.
- Knies W., *Steuerzweck und Steuerbegriff*, München 1976.
- Kruse H.W., § 3 AO, [w:] K. Tipke, H.W. Kruse, AO, *FGO Kommentar*, Köln (zbiór wymiennokartkowy).
- Kruse H.W., *Lehrbuch des Steuerrechts, Allgemeiner Teil*, t. 1, München 1991.
- Leisner W., *Von der Verfassungsmäßigkeit der Gesetze zur Gesetzmäßigkeit der Verfassung – Betrachtungen zur möglichen selbständigen Begrifflichkeit im Verfassungsrecht*, Köln 1964.
- Mattern G., *Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz*, „Betriebs-Berater” 1970.
- Maunz T., Art. 104a – 105 GG, [w:] T. Maunz, G. Dürig, R. Herzog, R. Scholz, *GG-Kommentar*, München (zbiór wymiennokartkowy).
- Mayer O., *Deutsches Verwaltungsrecht*, Leipzig 1895.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Müller K., *Steuerbegriff des Grundgesetzes*, „Betriebs-Berater” 1970.
- Selmer P., *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main 1972.
- Selmer P., *Zum Steuerbegriff im Entwurf einer AO*, „Betriebs-Berater” 1972.
- Starck Ch., *Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff*, [w:] *Festschrift für G. Wacke*, Köln 1972.
- Stern K., *Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*, t. 2, München 1980.
- Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln 1994.

<sup>33</sup> K. Vogel, H. Walter, [w:] *Bonner Kommentar...*, art. 105, Nb. 131.

<sup>34</sup> K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 1994, s. 45.

<sup>35</sup> D. Birk, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar...*, § 3 AO, Nb. 88.

- Vogel K., *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*, [w:] *Handbuch des Staatsrechts*, t. 4, red. J. Isensee, P. Kirchhof, Heidelberg 1990.
- Vogel K., Walter H., *Art. 105 GG*, [w:] *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Heidelberg (zbiór wymiennokartkowy).
- Wacke G., *Das Finanzwesen der Bundesrepublik Deutschland*, Köln 1950.
- Wendt R., *Finanzhoheit und Finanzausgleich*, [w:] *Handbuch des Staatsrechts*, t. 4, red. J. Isensee, P. Kirchhof, Heidelberg 1990.

## THE CONCEPT OF TAX IN GERMANY – CONSTITUTIONAL, STATUTORY, JURISPRUDENCE, DOCTRINAL

**Summary.** The German constitution of 1949 does not define a tax. The Federal Constitutional Court initially pointed to the reception of the traditional, purely fiscal notion of a tax from the Reich Tax Code of 1919 for the purposes of the constitution. Later, the court recognised as “taxes in the constitutional sense” also taxes of steering and stimulating nature, which started a discussion in the doctrine and, over time, the correction of the statutory definition in the new Tax Code of 1977. The doctrine also creates its definitions. The practical significance of statutory and doctrinal definitions is limited. The most important role is played by the constitutional concept. Its content determines the distribution of financial competences between the federation and the federal states, and thus the division of real power in the entire federal state.

**Keywords:** taxes, public levies, tax concept, Germany, Federal Republic of Germany