

ZASADY RÓWNOMIERNOŚCI I USTAWOWOŚCI OPODATKOWANIA W NIEMCZECH

Streszczenie. Zasady równomierności oraz ustawowości opodatkowania (ustawowego nakładania podatków) były w tradycji doktryny niemieckiej wyprowadzane z ustawowej definicji podatku w Ordynacji podatkowej. Współcześnie obie te zasady, zgodnie z orzecznictwem Federalnego Sądu Konstytucyjnego, wyprowadza się wprost z konstytucji. Ich uściśleniem i dopełnieniem są zasady opodatkowania według zdolności świadczenia oraz zgodnie z ustawowym stanem faktycznym.

Słowa kluczowe: Niemcy, zasada równomierności opodatkowania, zasada ustawowości opodatkowania, zasada zdolności świadczenia, opodatkowanie zgodnie z ustawowym stanem faktycznym

1. ZASADY OPODATKOWANIA A POJĘCIE PODATKU

W Niemczech ustawowa definicja podatku zawarta jest obecnie w Ordynacji podatkowej z 16 marca 1976 r., obowiązującej od 1977 r. (*Abgabenordnung 1977*, dalej: AO 1977)¹. Zgodnie z § 3 I 1² AO 1977 „podatki

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

¹ *Bundesgesetzblatt* (dalej: BGBl.) 1976, I, s. 613 ze zm.

² W zapisie numeracji przepisów stosowanym w Niemczech cyfra rzymska oznacza ustęp, a następująca po niej cyfra arabska to numer zdania w ustępie.

to świadczenia pieniężne, niestanowiące świadczenia wzajemnego za inne szczególne świadczenie, nakładane przez wspólnotę publicznoprawną w celu osiągnięcia wpływów na wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia”. Regulacja ta praktycznie powtarza stosowaną *bis dato* definicję wywodzącą się z Ordynacji podatkowej Rzeszy z 13 grudnia 1919 r. (*Reichsabgabenordnung*, dalej: RAO 1919)³, zawartą w § 1 I 1 RAO 1919⁴.

Wspólnym elementem obu tych definicji jest m.in. identyczne sformułowanie końcowe, zgodnie z którym podatki to świadczenia nakładane „na wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia”. Z takiego sformułowania w tradycji doktryny niemieckiej wyprowadza się wiele konsekwencji i wniosków⁵.

Po pierwsze, wskazuje się, że podatki z definicji nakłada się tylko w drodze ustawy. W ustawie tej prawodawca łączy określony stan faktyczny ze skutkiem prawnym w postaci obowiązku świadczenia. Oznacza to wymóg opodatkowania na podstawie ustawy, a ściślej zgodnie z ustawowym stanem faktycznym.

Po drugie, według *stricte* literalnej wykładni § 3 I 1 AO 1977 (oraz § 1 I 1 RAO 1919) na miano podatków zasługiwałyby tylko takie świadczenia, które obciążają bez różnicy wszystkich tych, którzy spełniają przesłanki ustawowego stanu faktycznego. Z tak rozumianej definicji wyprowadza się wymóg równomierności opodatkowania, który z kolei uściślać można w kierunku opodatkowania według zdolności świadczenia.

W ten sposób tradycyjnie z definicji podatku wyprowadza się dwie podstawowe zasady prawa podatkowego (wraz z ich wariantami pochodnymi), traktując przy tym definicję ustawową jako źródło tych zasad. Są to:

- 1) zasada równomierności opodatkowania (*Gleichmäßigkeit der Besteuerung*) wraz z jej uściśleniem w postaci wymogu opodatkowania według zdolności świadczenia (*Leistungsfähigkeitsprinzip*) – patrząc od strony materialnej, oraz
- 2) zasada ustawowości opodatkowania (*Gesetzesmäßigkeit*) wraz z jej dopełnieniem w postaci wymogu opodatkowania zgodnie z ustawowym

³ *Reichsgesetzblatt* (dalej: RGBl.) 1919, I, s. 1993 ze zm.

⁴ Szerzej: I. Mirek, *Pojęcie podatku w Niemczech – konstytucyjnoprawne, ustawowe, orzecznicze, doktrynalne*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, s. 25 i nast., <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.02>

⁵ Szerzej idem, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 206 i nast.

stanem faktycznym (*Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung*) od strony formalnej.

Obie te zasady, mimo że w oczywisty sposób związane z instytucją podatku, nie są jednak konstytutywnymi cechami podatku. W ten sposób różnią się zasadniczo od podstawowych, konstytutywnych elementów definicji ustawowej, obejmujących pieniężny charakter, jednostronne i władcze nakładanie obowiązku świadczenia przez wspólnotę publicznoprawną, brak świadczenia wzajemnego czy cel fiskalny – choćby jako cel uboczny.

Danina publiczna, wykazująca konstytutywne cechy podatku, jest podatkiem również wówczas, jeśli narusza zasadę równomierności opodatkowania czy zasadę opodatkowania zgodnie z ustawowym stanem faktycznym⁶. Stąd też równomierność czy ustawowość opodatkowania uznać należy jedynie za kryteria (konstytucyjnej) dopuszczalności podatków, które tradycyjnie zawarte są w ich definicji ustawowej, nie zaś za cechy rozstrzygające o podatkowym czy niepodatkowym charakterze daniny. W tym kontekście mówić można co najwyżej o pomocniczych, niekonstytutywnych cechach podatku⁷ lub bardziej precyzyjnie o uzupełniających elementach definicji ustawowej⁸.

2. RÓWNOMIERNOŚĆ OPODATKOWANIA

Twórca pierwszej prawniczej definicji podatków w Niemczech (1895 r.), O. Mayer, określał podatki jako „płatności pieniężne nałożone według jednolitej skali na wszystkich poddanych i służące jedynie pomnżaniu dochodów państwa”⁹. W 1914 r. dodał, że „do istoty podatku należy, iż nakładany jest według powszechnej skali. Inaczej nie byłby podatkiem, ale rozbójniczą kontrybucją”¹⁰. Ten ugruntowany już wówczas pogląd znalazł odzwierciedlenie w redagowanej przez E. Beckera Ordynacji podatkowej Rzeszy, przyjętej w 1919 r., w tym w ustawowej definicji podatku w § 1 I 1 RAO 1919. Odnosząc się do tej definicji, O. Mayer wskazywał, że zawarty w niej *passus*: „świadczenie pieniężne [...] nałożone na wszystkich”

⁶ H.W. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts, Allgemeiner Teil*, t. 1, München 1991, s. 43.

⁷ Idem, § 3 AO, [w:] K. Tipke, H.W. Kruse, *AO, FGO Kommentar*, Köln, nb. 30 [zbiór wymiennokartkowy].

⁸ Szerzej: I. Mirek, *Daniny...*, s. 138 i nast., 206 i nast.; idem, *Pojęcie...*, s. 36 i nast.

⁹ O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie II, Leipzig 1895, s. 386.

¹⁰ Idem, *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie II, München–Leipzig 1914, s. 331.

służy głównie usunięciu stanowych przywilejów podatkowych¹¹. O ile jednak wolność podatkową monarchów zniesiono w Niemczech generalnie w 1918 r. (w szczególności wobec dynastii Hohenzollernów), to jednak ostatnim przywilejem stanowym tego rodzaju było zwolnienie z opodatkowania dóbr ziemskich prezydenta Rzeszy Paula von Hindenburga w ustawie przyjętej jeszcze w 1933 r.¹²

Postulat powszechności i równomierności opodatkowania¹³ ma jednak w Niemczech znacznie wcześniejszą tradycję prawną. W ograniczonym zakresie pojawił się bowiem już w rewolucyjnej Konstytucji Rzeszy z okresu Wiosny Ludów, uchwalonej 28 marca 1849 r. w kościele Św. Pawła we Frankfurcie (*Frankfurter Reichsverfassung, Paulskirchenverfassung*, dalej: FRV)¹⁴. W § 173 FRV stanowiono wyraźnie, że „opodatkowanie należy regulować w taki sposób, aby skończyć z przywilejami dla poszczególnych stanów i dóbr (majątków) w państwie i gminach”¹⁵.

Tym sposobem kwestie podatków (w tym *explicite* równomierności opodatkowania) sięgały w ogóle początków szerszej debaty wokół powszechnej zasady równości i jej ewentualnych gwarancji konstytucyjnych. Rezultat tej debaty – wobec fiaska Konstytucji frankfurckiej – znalazł swój normatywny wyraz dopiero w czasach Republiki Weimarskiej, w Konstytucji Rzeszy z 11 sierpnia 1919 r. (*Weimarer Reichsverfassung*, dalej: WRV)¹⁶. W art. 134 WRV stwierdzano dobitnie, że „wszyscy obywatele bez różnicy ponoszą obciążenia publiczne w stosunku do posiadanych środków według kryteriów określonych w ustawach”.

Co istotne, Ustawa Zasadnicza RFN z 23 maja 1949 r. (*Grundgesetz*, dalej: GG)¹⁷ nie zawiera żadnego przepisu, który bezpośrednio odpowiadałby regulacjom art. 134 WRV. Według orzecznictwa Federalnego Sądu Konstytucyjnego

¹¹ Idem, *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie III, München–Leipzig 1924, s. 316.

¹² *Gesetz über Befreiung des Reichspräsidenten von Hindenburg von Reichs- und Landessteuern für das Rittergut Neudeck*, RGBl. 1933, I, s. 595.

¹³ Zob. także: A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 35 i nast., 42 i nast.

¹⁴ „Reichs-Gesetz-Blatt der Frankfurter Nationalversammlung” 1848–1849, Nr 16, z 28 kwietnia 1849 r., s. 101–147; zob. G. Dürig, W. Rudolf, *Texte zur deutschen Verfassungsgeschichte*, München 1979, s. 95 i nast.

¹⁵ Szerzej S. Kempny, *Die Staatsfinanzierung nach der Paulskirchenverfassung. Eine Untersuchung des Finanz- und Steuerverfassungsrechts der Verfassung des deutschen Reiches vom 28. März 1849*, Tübingen 2011, s. 287 i nast.

¹⁶ RGBl. 1919, I, s. 1383 ze zm.

¹⁷ BGBl. 1949, I, s. 1 ze zm.

(*Bundesverfassungsgericht*), zasadę równości opodatkowania (*Gleichmäßigkeit der Besteuerung*) wyprowadza się zatem wprost z konstytucyjnej zasady powszechnej równości (*Gleichheitssatz*), sformułowanej w art. 3 I–III GG¹⁸. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu: „I. Wszyscy ludzie są równi wobec ustawy. II. Mężczyźni i kobiety są równouprawnieni. III. Nikt nie może być dyskryminowany ani uprzywilejowany z powodu swojej płci, pochodzenia społecznego, rasy, języka, kraju pochodzenia i narodowości, wyznania, poglądów religijnych lub politycznych. Nikt nie może być dyskryminowany z powodu swojej niepełnosprawności”.

Zasada powszechnej równości z art. 3 GG, ujęta najszerzej w art. 3 I GG, należy do katalogu konstytucyjnie gwarantowanych praw podstawowych (*Grundrechte*). Pod pojęciem praw podstawowych rozumie się prawa podmiotowe, przyznane jednostce wobec państwa¹⁹. Są to „prawa indywidualne [...] służące ochronie konkretnej, szczególnie zagrożonej sfery ludzkiej wolności”²⁰. Zgodnie z art. 1 III GG „prawa podstawowe wiążą władzę ustawodawczą, wykonawczą i sądowniczą jako prawo bezpośrednio obowiązujące”.

Współcześnie zasada równości opodatkowania, będąc specyficzną dla podatków postacią konstytucyjnej zasady powszechnej równości, wykracza zatem daleko poza pierwotny, historyczny wymiar walki z przywilejami podatkowymi²¹.

Na tym tle sformułowanie zawarte w definicji ustawowej z § 3 I 1 AO 1977: „świadczenie [...] nałożone na wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia” jest przede wszystkim wyrazem powszechnego charakteru podatku jako podstawowego instrumentu finansowania państwa. Pełniąc taką funkcję, podatek obciążać musi równomiernie wszystkich podatników, którzy spełniając nałożony obowiązek świadczenia, przyczyniają się do finansowania państwa.

Mimo to wymóg równości opodatkowania nie jest cechą pojęcia podatku, a jedynie podstawową zasadą prawa podatkowego. Podatkowa ingerencja w sferę wolności i sferę majątkową podatnika zyskuje bowiem

¹⁸ Zbiory Orzecznictwa – *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts* (dalej: BVerfGE), 14, 76, 103 (oznaczenia liczbowe wskazują kolejno: tom, stronę początkową wyroku, stronę cytowaną).

¹⁹ B. Banaszak, *Sądownictwo konstytucyjne a ochrona podstawowych praw obywatelskich* (RFN, Austria, Szwajcaria), Wrocław 1990, s. 146 i nast.

²⁰ BVerfGE, 50, 290, 337.

²¹ H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 29.

legitymację tylko wówczas, jeśli jej wynikiem jest powszechne i równomierne obciążenie wszystkich na rzecz wspólnego dobra, jakim jest państwo. W ten sposób podatki jako obciążenia powszechne (*Gemeinlasten*) różnią się od innych form ingerencji państwa w sferę majątkową obywateli. Szczególny charakter innych danin publicznych (*Sonderlasten*) nie wynika zatem z takiego czy innego sformułowania definicji podatku w § 3 I 1 AO 1977 (czy wcześniej § 1 I 1 RAO 1919), ale w ogóle z odmiennej roli, jaka przypada podatkowi w ramach systemu danin publicznych. Tylko podatki służą bowiem bezpośrednio dostarczaniu środków na pokrycie potrzeb państwa. Opłaty i dopłaty z reguły kompensują jedynie nakłady poniesione przez państwo w interesie zobowiązanych.

Z kolei tak zwane szczególne daniny celowe (*Sonderabgaben*) obciążają *de facto* tylko niektóre grupy społeczne i wykorzystywane są zwykle także w szeroko pojętym interesie zobowiązanych środowisk. Przykładem są funkcjonujące od lat daniny wyrównawcze w rolnictwie, np. w sektorze mleczarskim (*Milchausgleichsabgabe*)²², daniny kompensujące koszty transportu w sektorze cukrowym i zbożowym (*Frachtausgleichsabgaben*)²³, danina na rzecz promocji win krajowych (*Weinabgabe*)²⁴, danina filmowa (*Filmabgabe*), danina na rzecz szkolnictwa zawodowego (*Berufsausbildungsabgabe*)²⁵, danina według ustawy o osobach niepełnosprawnych (*Schwerbehindertenabgabe*)²⁶ itd. W pewnym stopniu podobnie rzecz ma się ze składkami na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne oraz składkami w korporacjach prawa publicznego (w izbach adwokackich, lekarskich itd.)²⁷.

Podkreślić jednak należy, że obciążenia finansowe w ramach poszczególnych środowisk muszą być rozdzielane także w sposób równomierny. Inaczej naruszona zostanie powszechna zasada równości z art. 3 GG. W tym sensie różnica między obciążeniami szczególnymi (*Sonderlasten*) a powszechnymi (*Gemeinlasten*), czyli podatkami, dotyczy zatem jedynie zakresu stosowania zasady powszechnej równości, a nie jej istoty. Jest to więc różnica natury ilościowej, a nie jakościowej, kwantytatywna, a nie kwalitatywna.

²² I. Mirek, *Daniny...*, s. 307 i nast., 331 i nast.

²³ Ibidem, s. 308 i nast.

²⁴ Ibidem, s. 312 i nast.

²⁵ Ibidem, s. 315 i nast.

²⁶ Ibidem, s. 319 i nast.

²⁷ Ibidem, s. 273 i nast., 283 i nast.

W orzecznictwie powszechną zasadę równości, a więc również zasadę równomierności opodatkowania, konsekwentnie interpretuje się w kierunku bezwzględnego zakazu samowoli²⁸. Normodawca konstytucyjny, potwierdzając równość wszystkich wobec ustawy w art. 3 I GG, oczekuje przestrzegania tej zasady nie tylko w sferze stosowania prawa, ale również – a może przede wszystkim – w procesie jego stanowienia. Istotnie takie same stany faktyczne ustawodawca traktować powinien tak samo, a istotnie odmienne – odmiennie. Określenie, co jest istotnie takie samo, a co istotnie odmienne, należy do kompetencji ustawodawcy. Podstawą decyzji w tym zakresie są często motywy polityczne, ekonomiczne, społeczne, rzadziej argumenty prawne²⁹.

Federalny Sąd Konstytucyjny od początku swej działalności wskazywał konsekwentnie, że „zasada równości zabrania jedynie niejednakowego traktowania tego, co istotnie jednakowe, nie sprzeciwia się zaś temu, aby to, co niejednakowe, traktować w różny sposób, stosownie do istniejących odmienności”³⁰. Takie dość ogólne ujęcie sąd starał się uściślać podczas kilkunastu lat orzekania³¹, wskazując, że zasada równości doznaje uszczerbku, jeśli to, co istotnie jednakowe, nie jest traktowane tak samo, a to, co istotnie niejednakowe, traktowane jest w ten sam sposób. Naruszenie zasady równości stwierdzić można jednak tylko w przypadku, kiedy nie da się przedstawić merytorycznego uzasadnienia dla takiego postępowania³².

Do początku lat osiemdziesiątych XX w. warunki naruszenia zasady równości sąd opisywał za pomocą tzw. formuły samowoli (*Willkürformel*), według której zasada ta doznawała uszczerbku dopiero wtedy, kiedy tok rozumowania ustawodawcy nie opierał się na przesłankach wynikających z natury rzeczy albo motywach w inny sposób merytorycznie uzasadniających jednakowe lub niejednakowe traktowanie. Ustawodawcy nie wolno zatem samowolnie traktować tego, co istotnie jednakowe w sposób zróżnicowany, a tego, co istotnie odmienne jednakowo³³.

²⁸ BVerfGE, 1, 14, 52; BVerfGE, 50, 386, 391; BVerfGE, 86, 148, 251; BVerfGE, 87, 273, 278.

²⁹ H.W. Kruse, *Lehrbuch...*, s. 45.

³⁰ BVerfGE, 1, 14, 52.

³¹ Wiele sformułowań używanych przez sąd podaje K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, t. 1, Köln 1993, s. 324.

³² R. Lechelt, *Fallstudie – Verfassungsmäßigkeit der Hundesteuer*, „Steuer und Studium” 1997, nr 3, s. 135.

³³ BVerfGE, 1, 14, 52; BVerfGE, 50, 386, 391; BVerfGE, 86, 148, 251; BVerfGE, 87, 273, 278.

Od połowy lat osiemdziesiątych XX w. sąd częściej używa tzw. nowej formuły (*Neue Formel*), wedle której „zasada równości doznaje naruszenia przede wszystkim wówczas, kiedy jedna grupa adresatów normy traktowana jest inaczej w porównaniu do innej grupy adresatów, mimo że między nimi nie ma różnic tego rodzaju i tej wagi, które mogłyby uzasadniać niejednakowe traktowanie”³⁴. W orzecznictwie stosowane są przy tym takie terminy jak: „idea sprawiedliwości”, „ewidentny brak uzasadnienia”, „wystarczający powód”, „powód obiektywny”, „przekonujący”, „merytorycznie uzasadniony” itd. Znaczenie tych sformułowań nie jest precyzowane w orzecznictwie. Poglądy doktryny na ten temat również nie są jednolite. W rezultacie trudno ustalić jednoznaczne i precyzyjne znaczenie tej zasady w judykaturze³⁵.

Z drugiej strony decyzja ustawodawcy o takim czy innym kształcie daniny jest z reguły decyzją polityczną, uwarunkowaną aktualnym stosunkiem sił w parlamencie, a więc ze swej natury w niewielkim stopniu poddającą się kontroli sądowej. Kontrola taka może mieć miejsce w zasadzie tylko wówczas, kiedy ustawodawca ewidentnie i bez wystarczającego uzasadnienia obciąży jakąś grupę społeczną silniej niż inne porównywalne grupy. Trzeba jednak pamiętać, że wedle konstytucyjnego rozdziału władz kształtowanie systemu danin publicznych stanowi domenę ustawodawcy, który ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru między różnymi rozwiązaniami, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą czy społeczną państwa. W konsekwencji także Federalny Sąd Konstytucyjny „pozostawia” ustawodawcy szeroką swobodę działania w sferze kreowania danin³⁶. Ustawodawca nie musi zawsze wybierać najbardziej celowych, rozsądnych i sprawiedliwych rozwiązań. Może w tym zakresie kierować się motywami polityki finansowej, makroekonomicznej, socjalnej, względami techniki podatkowej itd.³⁷ Z uzasadnionych powodów może obciążać silniej niektóre grupy zawodowe, a wobec innych stosować zwolnienia czy ulgi³⁸.

³⁴ BVerfGE, 55, 72, 88; BVerfGE, 82, 126, 146; BVerfGE, 83, 395, 400; BVerfGE, 85, 238, 245.

³⁵ B. Banaszak, *Sądownictwo...*, s. 153.

³⁶ BVerfGE, 50, 57, 77.

³⁷ BVerfGE, 36, 66, 71; BVerfGE, 49, 343, 360; BVerfGE, 65, 325, 354; BVerfGE, 74, 182, 200; H.-W. Arndt, *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, München 1988, s. 70.

³⁸ BVerfGE, 21, 12, 27; BVerfGE, 26, 1, 8; BVerfGE, 74, 182, 200.

3. ZASADA ZDOLNOŚCI ŚWIADCZENIA

Zdaniem Federalnego Sądu Konstytucyjnego nie jest konieczne wypracowanie *in abstracto* absolutnego i powszechnego wzorca równomierności opodatkowania³⁹. Z reguły jednak uznaje się, że wzorcem takim jest opodatkowanie według zasady zdolności świadczenia (*Leistungsfähigkeitsprinzip*)⁴⁰ czy – inaczej mówiąc – według indywidualnej wydajności ekonomicznej czy zdolności płatniczej każdego podatnika (*Besteuerung nach der Zahlungsfähigkeit*).

W istocie nie jest to idea nowa. W miastach północnej Italii zasada, według której bogaty powinien płacić więcej do wspólnej kasy niż biedny, stosowana była szeroko już w końcu XII w. Stamtąd idea ta przeniknęła do Niemiec. Szczególnie w ciężkich czasach wojen okazywało się, że bogaty, mając więcej do stracenia, znacznie więcej gotów był oddać na rzecz wspólnoty niż jego mniej zasobny towarzysz niedoli. Uznając tę prostą prawdę, A. Smith wskazywał w 1776 r., że „obywatele powinni przyczyniać się do finansowania zadań publicznych w relacji do swoich możliwości (zdolności), co oznacza, że udział każdego z nich ustalany powinien być w stosunku do dochodu, jaki osiąga on, korzystając z ochrony państwa”⁴¹. Pogląd ten odpowiada również klasycznemu pojęciu sprawiedliwości podatkowej, sformułowanemu w 1891 r. przez A. Wagnera⁴². Swoją konstytucyjnoprawny wyraz pogląd ten znalazł w Republice Weimarskiej w powołanym już art. 134 WRV.

W orzecznictwie ukształtowanym na gruncie Ustawy Zasadniczej RFN z 1949 r. wskazywano wielokrotnie, że zasada powszechnej równości z art. 3 I GG nakłada na ustawodawcę obowiązek takiego kształtowania norm prawa podatkowego, aby obciążenia podatkowe rozdzielane były odpowiednio do indywidualnej wydajności ekonomicznej podatników⁴³.

³⁹ BVerfGE, 78, 249, 287.

⁴⁰ P. Kirchhof, *Der verfassungsrechtlicher Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, „Steuer und Wirtschaft” 1985, s. 324.

⁴¹ A. Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations 1776 (Der Wohlstand der Nationen)*, München 1990, s. 703 i nast., <https://doi.org/10.1093/oseo/instance.00043218>; idem, *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, Warszawa 1954, s. 584 i nast.

⁴² A. Wagner, *Über soziale Finanz- und Steuerpolitik*, [w:] *Archiv für soziale Gesetzgebung und Statistik*, Berlin 1891, t. 4, s. 1.

⁴³ BVerfGE, 6, 55, 67; BVerfGE, 8, 51, 68; BVerfGE, 32, 333, 339; BVerfGE, 43, 108, 120; BVerfGE, 47, 1, 29; BVerfGE, 66, 214, 223; BVerfGE, 67, 290, 297; zob. również: K. Tipke, J. Lang, *Steuerrecht*, Köln 1994, s. 77.

W myśl głównej w doktrynie opinii opodatkowanie według zdolności świadczenia stanowi konkretyzację zasady powszechnej równości⁴⁴. Przyznać trzeba, że teza taka słuszna jest przynajmniej w odniesieniu do opodatkowania dochodu⁴⁵ i co najmniej w stosunku do norm o celu fiskalnym⁴⁶.

Równomierne opodatkowanie oznacza zatem zwykle opodatkowanie zróżnicowane według wydajności ekonomicznej⁴⁷. Zasada zdolności świadczenia ze względu na swój niedookreślony charakter nie pozwala jednak na bezwzględne wskazanie prawidłowej wysokości obciążenia podatkowego, stwarzając jedynie możliwość określenia wartości przybliżonych. Ustawodawca nie musi przy tym zawsze wybierać rozwiązań najbardziej celowych i sprawiedliwych. Nie może jednak przekraczać granic swobodnego uznania⁴⁸. Swoboda ta kończy się tam, gdzie nie da się już przedstawić merytorycznie jasnego uzasadnienia dla ustawowego różnicowania obciążeń spoczywających na poszczególnych grupach społecznych. Zakres swobody działania, jaki orzecznictwo gwarantuje ustawodawcy, jest jednak stosunkowo szeroki⁴⁹.

4. USTAWOWOŚĆ OPODATKOWANIA

Otto Mayer w klasycznej definicji podatku – obok równomierności (*Gleichmäßigkeit*) – wskazywał także na wymóg ustawowości opodatkowania (*Gesetzesmäßigkeit*), podkreślając, iż „nakładanie podatków, stanowiąc ingerencję w sferę wolności i własności, wymaga oczywiście podstawy ustawowej”⁵⁰. Postulat ten znalazł normatywne odzwierciedlenie w Konstytucji weimarskiej – w art. 134 WRV oraz ustawowych definicjach podatku w § 1 I 1 RAO 1919 i potem § 3 I 1 AO 1977. Wszędzie tam jednoznacznie wskazuje się na konieczność ustawowej podstawy obowiązku świadczenia.

⁴⁴ P. Kirchhof, *Staatliche Einnahmen*, [w:] *Handbuch des Staatsrechts*, red. J. Isensee, P. Kirchhof, t. 4, Heidelberg 1990, s. 87, 138 i nast.; H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 33; krytycznie: P. Henseler, *Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben*, Baden-Baden 1984, s. 37 i nast.

⁴⁵ BVerfGE, 61, 319, 343; BVerfGE, 82, 60, 86.

⁴⁶ D. Birk, § 3 AO, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar zu AO und FGO*, Köln, nb. 44, 99 [zbiór wymiennokartkowy].

⁴⁷ Zob. także A. Gomułowicz A., *Zasada...*, s. 36 i nast., 47 i nast., 67 i nast.

⁴⁸ BVerfGE, 81, 108, 118.

⁴⁹ H.-W. Arndt, *Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen – Zur „Abgabenerfindungskompetenz“ des Bundesgesetzgebers*, Köln 1983, s. 77; H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 32.

⁵⁰ O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie II, s. 331; wydanie III, s. 316.

Podkreślić jednak należy, że „ustawą” w powyższym sensie jest tylko ustawa w sensie formalnym (albo statut podatkowy wspólnoty publiczno-prawnej, np. gminy)⁵¹, nie zaś – jak można by sądzić według brzmienia § 4 AO 1977 czy § 2 RAO 1919 – „każda norma prawna”. Oznacza to *prima vista*, że samodzielnych podatkowych stanów faktycznych nie wolno konstruować w rozporządzeniach wykonawczych⁵². Delegacja ustawowa zmierzająca w tym kierunku jest niedopuszczalna⁵³. Akty rangi podustawowej są wprawdzie źródłami prawa daninowego, służą jednak wyłącznie konkretyzacji stanu faktycznego, którego istotne elementy zawarte są w ustawie⁵⁴. Przepisy ustawy muszą także określać dokładnie treść, cel i zakres delegacji. Federalny Sąd Konstytucyjny podkreśla, że prawo podatkowe (daninowe) odpowiada „idei prymatu zasadniczej decyzji ustawodawcy w sprawie poddania opodatkowaniu pewnych generalnie określonych stanów faktycznych” i w rezultacie funkcjonuje z mocy „dyktatu ustawodawcy”⁵⁵.

Podstawy do wprowadzania obciążeń próżno również szukać w normach prawa zwyczajowego⁵⁶, mimo że sama zasada stanowienia podatków wyłącznie w ustawach w sensie formalnym wywodzi się z prawa zwyczajowego. Podatki od dawna nakładane są bowiem tylko w taki sposób. Z biegiem czasu wykształciła się właściwa świadomość prawna i powszechne przekonanie, że bez odpowiednich decyzji ze strony parlamentu nie wolno żądać żadnych danin publicznych. Przekonanie to wynika z ukształtowanego historycznie prawa do uchwalania budżetu i udzielania zgody na podatki, przysługującego demokratycznie wybranym przedstawicielom społeczeństwa. Prawo wyrażania zgody na podatki zawiera w sobie również kompetencje do dokładnego określania elementów podatkowego stanu

⁵¹ Szerzej na temat statutów autonomicznych wspólnot publiczno-prawnych (*autonome Satzungen*): I. Mirek, *Daniny...*, s. 77, 91, 160, 214, 271.

⁵² J. Brinkmann, *Die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff*, Köln 1982, s. 130, 136.

⁵³ P. Kirchhof, *Die Finanzierung des Leistungsstaates, Die verfassungsrechtlichen Grenzen staatlicher Abgabenhöhe*, Jura 1983, s. 505, 507; idem, *Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem*, [w:] *Staatsfinanzierung im Wandel*, red. K.H. Hansmeyer, Berlin 1983, s. 34; H. Hahn, *Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit aus rechtsvergleichender Sicht*, Berlin 1984, s. 85, 87; D. Birk, § 3 AO, nb. 91; H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 26.

⁵⁴ H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 27.

⁵⁵ BVerfGE, 13, 318, 328.

⁵⁶ K. Vogel, H. Walter, *Art. 105 GG*, [w:] *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Heidelberg, nb. 135 [zbiór wymiennokartkowy].

faktycznego w drodze ustawy. Tylko w takim wypadku parlament może mieć rzeczywisty wpływ na kształt i rozmiar obciążeń podatkowych.

W podobny sposób uzasadnia się szczególną rolę podatkowych statutów autonomicznych wspólnot publicznoprawnych, przede wszystkim gmin, choć i tu potrzebna jest wyraźna delegacja z ustawy⁵⁷. Uniwersalnej idei wprowadzania podatków za zgodą przedstawicieli narodu staje się bowiem zadość także wówczas, kiedy w procesie stanowienia podatków komunalnych uczestniczą przedstawiciele społeczności lokalnej, skupieni w radzie gminy⁵⁸. Nie inaczej traktować trzeba współdziałanie synodów Kościołów ewangelickich oraz rad ds. podatków w Kościele katolickim przy stanowieniu podatku kościelnego w ustawach krajów związkowych⁵⁹.

Konstytucyjny wymóg nakładania podatków jedynie po uzyskaniu zgody przedstawicieli społeczeństwa wyklucza jednocześnie możliwość konstruowania podatkowych stanów faktycznych na podstawie norm zawartych w wyrokach sądowych, zarządzeniach, pismach okólnych, interpretacjach i wytycznych administracji. W tym wypadku trudno bowiem mówić o współdziałaniu przedstawicieli zainteresowanych w procesie tworzenia norm tego rodzaju⁶⁰.

5. OPODATKOWANIE ZGODNIE Z USTAWOWYM STANEM FAKTYCZNYM

Zasada opodatkowania zgodnie z ustawowym stanem faktycznym (*Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung*), wynikająca *prima vista* z § 3 I 1 AO 1977 (wcześniej z § 1 I 1 RAO 1919), oznacza, że podatki wymierzać wolno tylko wtedy, kiedy urzeczywistniony zostanie stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia. Mianem „stan faktyczny” określa się całość abstrakcyjnych przesłanek, zawartych w normach prawa materialnego, z których wystąpieniem w konkretnym przypadku (a więc z urzeczywistnieniem stanu faktycznego) związane są określone skutki prawne⁶¹.

Pomimo precyzji sformułowań definicji ustawowych podatku w tym zakresie Federalny Sąd Konstytucyjny wyprowadza wymóg opodatkowania zgodnie z ustawowym stanem faktycznym bezpośrednio z zasady państwa prawnego (*Rechtsstaatsprinzip*), zawartej w art. 20 III GG, uznając

⁵⁷ BVerfGE, 49, 343, 362.

⁵⁸ H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 26; por. K. Vogel, H. Walter, *Art. 105 GG*, nb. 133.

⁵⁹ BVerfGE, 73, 388, 401.

⁶⁰ O. Mayer, *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie III, s. 317.

⁶¹ H. Hahn, *Die Grundsätze...*, s. 91, 242; H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 25.

tym samym konstytucyjną rangę tego wymogu⁶². Zgodnie z brzmieniem tego przepisu „ustawodawstwo musi być zgodne z porządkiem konstytucyjnym, władza wykonawcza i sądownicza związane są ustawą i prawem”. W państwie demokratycznym pojęcia „ustawa” i „prawo” nie są oczywiście antonimami. Sformułowanie użyte w art. 20 III GG nawiązuje jedynie do występującego w dyktaturach „bezprawia sankcjonowanego ustawą”⁶³, co nie może dziwić, skoro Ustawa Zasadnicza RFN powstawała w końcu lat czterdziestych XX w., a więc bezpośrednio po tragicznych doświadczeniach III Rzeszy.

Podkreślić jednak należy, że w przypadku zasady opodatkowania według ustawowego stanu faktycznego nie trzeba bezwzględnie sięgać do koncepcji państwa prawnego, a więc formalnie do art. 20 III GG. Państwo, nakładając daniny publiczne, w tym podatki, ingeruje bowiem w sferę konstytucyjnie chronionej wolności osobistej. Z kolei wolność owa doznać może ograniczeń jedynie w ramach konstytucyjnego porządku prawnego, którego wyrazem są ustawy zgodne z konstytucją, o czym wyraźnie stanowi art. 2 I GG. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu „każdy ma prawo do swobodnego rozwoju swojej osobowości, o ile [...] nie wykracza przeciw porządkowi konstytucyjnemu”. W konsekwencji w ramach powszechnego prawa do wolności (*Freiheitsgrundrecht*), gwarantowanego w art. 2 I GG, mieści się również prawo do akceptowania tylko takich ciężarów publicznych, które wynikają z przepisów zgodnych z porządkiem konstytucyjnym tak pod względem formalnym, jak i materialnym⁶⁴.

Podatki i inne daniny publiczne stanowią oczywiste ograniczenie ekonomicznej swobody inwestowania, oszczędzania czy konsumowania. Tym samym obciążenie obywatela daniną publiczną bez podstawy ustawowej (*extra legem*) albo niezgodnie z ustawą (*contra legem*) jest sprzeczne z konstytucją⁶⁵. Daniny naruszają także inne wartości, jak choćby konstytucyjnie chronione prawa rodziny w sensie art. 6 I GG (*Schutz der Ehe und*

⁶² BVerfGE, 2, 307, 316; BVerfGE, 6, 32, 43; BVerfGE, 13, 153, 160; BVerfGE, 19, 253, 257; BVerfGE, 49, 343, 362; BVerfGE, 73, 388, 400; szerzej: H.-J. Papier, *Der Bestimmtheitsgrundsatz*, [w:] *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, DStJG-Tagungsband 12, Köln 1989, s. 63, https://www.dstjg.de/sites/default/files/anylink/5108863-9783504620127_0.pdf (dostęp: 27.07.2022).

⁶³ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 159.

⁶⁴ BVerfGE, 9, 3, 11; BVerfGE, 19, 206, 215; BVerfGE, 19, 226, 241; BVerfGE, 19, 242, 247; BVerfGE, 21, 1, 3; także: G. Dürig, *Art. 2 GG*, [w:] T. Maunz, G. Dürig, R. Herzog, R. Scholz, *GG-Kommentar*, München, nb. 26 [zbiór wymiennokartkowy].

⁶⁵ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 158.

Familie), czy zagrażać gwarancji poszanowania własności z art. 14 I GG (*Eigentumsgarantie*), zawartej w sformułowaniu: „Gwarantuje się własność i prawo dziedziczenia. Ich treść i granice określają ustawy”. Stąd też wprowadzaniu podatków i innych danin, już choćby ze względu na samą (potencjalną) możliwość naruszenia konstytucyjnie chronionych praw podstawowych, zawsze towarzyszyć musi zastrzeżenie formy ustawowej (*Gesetzesvorbehalt*)⁶⁶.

Mimo to jednak tradycyjnie przez wiele dziesięcioleci zasadę opodatkowania zgodnie z ustawowym stanem faktycznym wyprowadzano z powoływanego już sformułowania § 1 I RAO 1919: „podatek to świadczenie [...] nałożone na wszystkich, których dotyczy stan faktyczny, z którym ustawa wiąże obowiązek świadczenia”. Federalny Trybunał Finansowy (*Bundesfinanzhof*) orzekał w ten sposób aż do 1968 r.⁶⁷ Idea opodatkowania według ustawowego stanu faktycznego jest bowiem tak ściśle związana z samą istotą podatku, że cecha ta niejako siłą inercji znalazła się w definicji ustawowej w Ordynacji Podatkowej Rzeszy z 1919 r., a w konsekwencji także w obecnej Ordynacji z 1976 r. Jednakże dodatkowe potwierdzanie powszechnie obowiązujących zasad konstytucyjnych, zwłaszcza dotyczących praw podstawowych, w aktach o randze podkonstytucyjnej (ustawowej) nie jest konieczne⁶⁸. Wszak zgodnie z art. 1 III GG „prawa podstawowe wiążą władzę ustawodawczą, wykonawczą i sądowniczą jako prawo bezpośrednio obowiązujące”.

Co istotne, Federalny Sąd Konstytucyjny, odnosząc się do pojęcia „podatkowego stanu faktycznego”, konsekwentnie domaga się, aby był on zawsze „dostatecznie określony [...] pod względem treści, przedmiotu, celu i zakresu, tak aby podatnik mógł na podstawie ustawy [...] przewidzieć i obliczyć wysokość podatku”⁶⁹. Z zasady opodatkowania zgodnego z ustawowym stanem faktycznym (*Tatbestandsmäßigkeit*) wynika zatem w konsekwencji także zasada określoności podatkowego stanu faktycznego (*Tatbestandsbestimmtheit*)⁷⁰. Ustawa podatkowa musi więc określać wszystkie elementy podatkowego stanu faktycznego, przede wszystkim przedmiot i podmiot opodatkowania, podstawę wymiaru i stawkę podatku oraz

⁶⁶ D. Birk, § 3 AO, nb. 89.

⁶⁷ *Bundessteuerblatt* (BStBl.), II, 1968, s. 216–217.

⁶⁸ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 160.

⁶⁹ BVerfGE, 13, 153, 160; BVerfGE, 19, 253, 267; BVerfGE, 63, 312, 323.

⁷⁰ D. Birk, § 3 AO, nb. 93.

ewentualne zwolnienia i ulgi⁷¹. Jednak ze względu na powszechność występowania w prawie podatkowym i gospodarczym pojęć z zakresu nauk ekonomicznych dopuszcza się możliwość stosowania w ustawach podatkowych klauzul generalnych oraz pojęć ustawowo niedookreślonych⁷². Nie do końca lub niejasno określone elementy podatkowego stanu faktycznego, zawarte w przepisach ustaw w sensie formalnym, mogą być konkretyzowane w rozporządzeniach⁷³. Jednakże granicy pomiędzy z reguły niedopuszczalnym uzupełnianiem cech podatkowego stanu faktycznego w drodze rozporządzeń a dopuszczalną konkretyzacją tychże cech w akcie wykonawczym nie da się wyznaczyć *a priori* w sposób abstrakcyjny i powszechnie obowiązujący. W konkretnym wypadku niezbędne jest, jak się wydaje, odpowiednie wyczucie prawnicze⁷⁴.

BIBLIOGRAFIA

- Arndt H.-W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, München 1988.
- Arndt H.-W., *Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen – Zur “Abgabenerfindungskompetenz” des Bundesgesetzgebers*, Köln 1983.
- Banaszak B., *Sądownictwo konstytucyjne a ochrona podstawowych praw obywatelskich (RFN, Austria, Szwajcaria)*, Wrocław 1990.
- Birk D., § 3 AO, [w:] W. Hübschmann, E. Hepp, A. Spitaler, *Kommentar zu AO und FGO*, Köln [zbiór wymiennokartkowy].
- Brinkmann J., *Die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff*, Köln 1982.
- Dürig G., Art. 2 GG, [w:] T. Maunz, G. Dürig, R. Herzog, R. Scholz, *GG-Kommentar*, München [zbiór wymiennokartkowy].
- Dürig G., Rudolf W., *Texte zur deutschen Verfassungsgeschichte*, München 1979.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Hahn H., *Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit aus rechtsvergleichender Sicht*, Berlin 1984.
- Henseler P., *Begriffsmerkmale und Legitimation von Sonderabgaben*, Baden-Baden 1984.
- Kempny S., *Die Staatsfinanzierung nach der Paulskirchenverfassung. Eine Untersuchung des Finanz- und Steuerverfassungsrechts der Verfassung des deutschen Reiches vom 28. März 1849*, Tübingen 2011.
- Kirchhof P., *Der verfassungsrechtlicher Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit*, „Steuer und Wirtschaft” 1985.

⁷¹ Szerzej na temat poszczególnych elementów podatkowego stanu faktycznego: H. Hahn, *Die Grundsätze...*, s. 102 i nast., 150 i nast., 195 i nast., 228 i nast., 239 i nast.

⁷² BVerfGE, 13, 153, 161; BVerfGE, 78, 214, 226.

⁷³ BVerfGE, 7, 267, 274; BVerfGE, 21, 209, 215.

⁷⁴ H.W. Kruse, § 3 AO, nb. 26.

- Kirchhof P., *Die Finanzierung des Leistungsstaates, Die verfassungsrechtlichen Grenzen staatlicher Abgabehoheit*, Jura 1983.
- Kirchhof P., *Staatliche Einnahmen*, [w:] *Handbuch des Staatsrechts*, red. J. Isensee, P. Kirchhof, t. 4, Heidelberg 1990.
- Kirchhof P., *Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem* [w:] *Staatsfinanzierung im Wandel*, red. K.H. Hansmeyer, Berlin 1983.
- 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.
- Lechelt R., *Fallstudie – Verfassungsmäßigkeit der Hundesteuer*, „Steuer und Studium” 1997, nr 3.
- Mayer O., *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie I, Leipzig 1895.
- Mayer O., *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie II, München–Leipzig 1914.
- Mayer O., *Deutsches Verwaltungsrecht I*, wydanie III, München–Leipzig 1924.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Mirek I., *Pojęcie podatku w Niemczech – konstytucyjnoprawne, ustawowe, orzecznicze, doktrynalne*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2021, nr 1, <https://doi.org/10.18778/1509-877X.2021.01.02>
- Papier H.-J., *Der Bestimmtheitsgrundsatz*, [w:] *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, DStJG-Tagungsband 12, Köln 1989, https://www.dstjg.de/sites/default/files/anylink/5108863-9783504620127_0.pdf (dostęp: 27.07.2022).
- Smith A., *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations 1776 (Der Wohlstand der Nationen)*, München 1990, <https://doi.org/10.1093/oseo/instance.00043218>
- Smith A., *Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów*, t. 2, Warszawa 1954.
- Tipke K., *Steuerrechtsordnung*, t. 1, Köln 1993.
- Tipke K., Lang J., *Steuerrecht*, Köln 1994.
- Vogel K., Walter H., *Art. 105 GG*, [w:] *Bonner Kommentar zum Grundgesetz*, Heidelberg [zbiór wymiennokartkowy].
- Wagner A., *Über soziale Finanz- und Steuerpolitik*, [w:] *Archiv für soziale Gesetzgebung und Statistik*, t. 4, Berlin 1891.

THE PRINCIPLE OF UNIFORMITY AND LEGALITY OF TAXATION IN GERMANY

Summary. In the tradition of German doctrine, the principles of taxation uniformity and legality of taxation (statutory imposition of taxes) were derived from the statutory definition of tax in the Tax Ordinance. Nowadays, both of these principles, in accordance with the jurisprudence of the Federal Constitutional Court, are derived directly from the Constitution. They are further specified and complemented by the ability to pay principle and taxation in accordance with the statutory factual state.

Keywords: Germany, principle of taxation uniformity, principle of legality (statutory) of taxation, ability to pay principle, taxation in accordance with the statutory factual state