

Ireneusz Mirek¹

Daniny publiczne a prawa podstawowe w Ustawie Zasadniczej RFN

Streszczenie

Normy prawa danin publicznych nie mogą naruszać zasadniczych praw i wolności jednostki, określanych w Niemczech mianem „praw podstawowych”. Wiążą one władzę ustawodawczą, wykonawczą i sądowniczą jako prawo bezpośrednio obowiązujące. Szczególne znaczenie mają tu takie prawa podstawowe jak ochrona godności ludzkiej, powszechne prawo do wolności, zasada równości, ochrona małżeństwa i rodziny, swoboda wyboru i wykonywania zawodu, gwarancja poszanowania własności. Mimo wysiłków doktryny praktyczne znaczenie praw podstawowych w aspekcie badania konstytucyjności danin oraz ograniczania swobody ustawodawcy w tym zakresie jest raczej niewielkie. Bardzo rzadko zdarza się, aby Federalny Sąd Konstytucyjny usunął z systemu prawa daninę publiczną wyłącznie na podstawie materialnego naruszenia praw podstawowych. Wynika to z wielu złożonych przyczyn, by wymienić choćby ostrożność i staranność ustawodawcy w procesie legislacyjnym, konsekwentną „powściągliwość sędziowską” w sprawach bieżącej polityki czy notowane jeszcze w orzecznictwie echa pozytywizmu prawniczego.

237

Słowa kluczowe: Niemcy, prawa podstawowe, ochrona własności, zasada równości, daniny publiczne, podatki

Abstract

The norms of the law of public levies may not infringe on the universal rights and freedoms of individuals, referred to in Germany as “fundamental rights”. They bind the legislative, executive and judiciary as directly applicable law. Particular importance here is assigned to such fundamental rights as protection of human dignity, universal right to freedom, the principle of equality, protection of marriage and family, freedom to choose and practice a profession, property guarantee. Despite the efforts of the doctrine, the practical significance of fundamental rights in the aspect of examining the constitutionality of levies and restricting the legislator’s freedom in this regard is rather

¹ Ireneusz Mirek – doktor, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Podatkowego, <https://orcid.org/0000-0002-3057-4887>

insignificant. It is very rare for the Federal Constitutional Court to remove a public levy from the legal system solely on the basis of material infringements of fundamental rights. It results from many complex reasons, such as caution and diligence of the legislator in the legislative process, consistent "judicial restraint" in matters of current politics and the echoes of legal positivism still noted in jurisprudence.

Keywords: Germany, fundamental rights, property protection, principle of equality, public tributes, taxes

1. Daniny publiczne w Ustawie Zasadniczej RFN

Podstawy porządku prawnego Republiki Federalnej Niemiec określone są w Ustawie Zasadniczej z dnia 23 maja 1949 r. (niem. *Grundgesetz* – dalej: GG). Zagadnień prawa finansowego dotyczy rozdział X (niem. *Finanzwesen*, art. 104a–115 GG)². Wzmianka o daninach jako takich pojawia się w art. 111 II GG (prowizorium budżetowe), ma ona jednak niewielkie znaczenie praktyczne³.

Większą rolę odgrywają unormowania dotyczące poszczególnych rodzajów danin. Najwięcej uwagi poświęca się podatkom. W rozdziale X zawarto szczegółowe regulacje co do podziału kompetencji między federację i kraje związkowe w zakresie ustawodawstwa podatkowego (art. 105 GG), uzyskiwania wpływów podatkowych (art. 106–107 GG) oraz administrowania podatkami (art. 108 GG). Z kolei daniny niepodatkowe pojawiają się sporadycznie w ramach ogólnych kompetencji ustawodawczych w rozdziale VII – opłaty: drogowe w art. 74 I nr 22 GG, pocztowe i telekomunikacyjne w art. 80 II GG oraz dopłaty do przyłączy sieciowych w art. 74 I nr 18 GG. Inne daniny publiczne w Konstytucji nie występują. Żadna z danin nie jest w niej bezpośrednio definiowana.

² Szerzej: I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 40 i nast., 79 i nast.

³ Zgodnie z art. 111 II GG, jeśli w stanie prowizorium budżetowego „wpływy z podatków, danin i innych źródeł” nie wystarczają na pokrycie „wydatków koniecznych”, rząd federalny może zaciągnąć kredyt w określonej wysokości.

2. Prawa podstawowe

Z istoty danin publicznych, wywołujących skutki w sferze osobistej i majątkowej zobowiązanych, wynika, że nie mogą one naruszać zasadniczych praw i wolności jednostki. Katalog takich praw, określanych w Niemczech tradycyjnie mianem „praw podstawowych”, zawarto w rozdziale I (niem. *Grundrechte*, art. 1–19 GG). Wbrew pozytywistyczno-prawnej tradycji konstytucjonalizmu niemieckiego prawom tym nadano uzasadnienie naturalnoprawne. Szukanie podstaw obowiązywania praw jednostki w prawie ponadpaństwowym i stwarzanie tym samym zabezpieczeń poza obszarem prawa pozytywnego zapobiec miało ograniczaniu tych praw przez władze państwowe, szczególnie widocznemu w okresie III Rzeszy, a przecież Ustawę Zasadniczą opracowywano świeżo po tych doświadczeniach⁴.

Prawa podstawowe wiążą władzę ustawodawczą, wykonawczą i sądowniczą jako prawo bezpośrednio obowiązujące (art. 1 III GG). Są to prawa podmiotowe jednostki wobec państwa. Federalny Sąd Konstytucyjny (niem. *Bundesverfassungsgericht* – dalej: FSK) w wyroku z dnia 1 marca 1979 r. definiuje je jako „prawa indywidualne [...] służące ochronie konkretnej, szczególnie zagrożonej sfery ludzkiej wolności”⁵.

Pośród praw podstawowych wyróżnia się prawa człowieka, gwarantowane wszystkim i opisywane za pomocą zwrotów: „każdy”, „nikt”, „wszyscy ludzie”, oraz prawa obywatelskie, przysługujące tylko Niemcom w sensie art. 116 I GG, w tym część z nich tylko obywatelom niemieckim zamieszkałym na obszarze RFN⁶. Prawa podstawowe obowiązują również wobec krajowych osób prawnych, o ile ze swej istoty mają do nich zastosowanie (art. 19 III GG).

⁴ M. Sobolewski, *Problematyka prawa natury w prawie konstytucyjnym NRF*, „Państwo i Prawo” 1958, nr 4, s. 591 i nast.; K. Sikorska-Dzięgielewska, Z. Kędzia, *Prawa zasadnicze (obywatelskie)*, [w:] L. Janicki, M. Sobolewski (red.), *Ustrój państwowy Republiki Federalnej Niemiec*, Poznań 1986, s. 129.

⁵ Zbiór Orzecznictwa FSK – *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts* (dalej: BverfGE) 50, 290, 337 (tom, strona początkowa wyroku, strona cytowana).

⁶ K. Sikorska-Dzięgielewska, Z. Kędzia, *Prawa...*, s. 131; W.M. Góralski, *Konstytucyjne ujęcie praw zasadniczych w RFN*, [w:] idem (red.), *Prawa i wolności obywatelskie w państwach kapitalistycznych*, Warszawa 1979, s. 140.

3. Prawa podstawowe w sferze danin publicznych

Szczególne znaczenie w sferze danin publicznych mają następujące prawa podstawowe:

- 1) art. 1 I GG – ochrona godności ludzkiej (niem. *Schutz der Menschenwürde*): „Godność człowieka jest nienaruszalna. Jej poszanowanie i ochrona jest obowiązkiem wszelkich władz państwowych”;
- 2) art. 2 I GG – prawo do wolności (niem. *Freiheitsgrundrecht*): „Każdy ma prawo do swobodnego rozwoju własnej osobowości, o ile nie narusza to praw innych i nie wykracza przeciw porządkowi konstytucyjnemu i normom obyczajowym”;
- 3) art. 3 I–III GG – zasada równości (niem. *Gleichheitssatz*): „I. Wszyscy ludzie są równi wobec prawa. 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”;
- 4) art. 6 I GG – ochrona małżeństwa i rodziny (niem. *Schutz der Ehe und Familie*): „Małżeństwo i rodzina znajdują się pod szczególną ochroną państwa”;
- 5) art. 12 I GG – swoboda wyboru i wykonywania zawodu (niem. *Berufsfreiheit*): „Wszyscy Niemcy mają prawo do swobodnego wyboru zawodu, miejsca pracy i miejsca szkolenia zawodowego”;
- 6) art. 14 I–III GG – gwarancja poszanowania własności (niem. *Eigentumsgarantie*): „I. Gwarantuje się własność i prawo dziedziczenia. Ich treść i granice określają ustawy. II. Własność zobowiązuje. Korzystanie z własności powinno służyć jednocześnie dobru ogółu. III. Wywłaszczenie dopuszczalne jest tylko dla dobra ogółu. Może ono nastąpić tylko w drodze ustawy albo na podstawie ustawy, która określa rodzaj i rozmiary odszkodowania. Odszkodowanie ustala się w oparciu o sprawiedliwe wyważenie interesu ogółu i osób zainteresowanych. W przypadku sporu o wysokość odszkodowania właściwe są sądy powszechne”.

Mimo szerokiego katalogu praw podstawowych oddziałujących na sferę prawa daninowego ich praktyczne znaczenie w aspekcie badania konstytucyjności danin jest raczej niewielkie. Podejmowane w literaturze próby ograniczenia swobody ustawodawcy w kształtowaniu danin na podstawie argumentu materialnej ochrony praw podstawowych pozostają jak dotąd w znacznej mierze bezowocne. Szeroka dyskusja

doktrynalna wokół roli gwarancji poszanowania własności w prawie daninowym nie wywołała właściwie reakcji w orzecznictwie i praktyce ustawodawczej⁷. Stąd też w literaturze pewną popularnością cieszy się teza uznająca daniny publiczne za „otwartą flankę ochrony praw podstawowych”⁸ czy „otwartą flankę państwa prawa”⁹.

4. Ochrona własności

Już u początków swej działalności Federalny Sąd Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 czerwca 1954 r. stwierdził, że gwarancja poszanowania własności z art. 14 GG nie chroni majątku przed uszczerbkiem wynikającym z publicznoprawnego obowiązku świadczenia pieniężnego. Nałożenie daniny publicznej co do zasady nie narusza gwarancji poszanowania własności. Do naruszenia takiego dojść może dopiero wówczas, gdy obowiązek świadczenia obciąża zobowiązanego nadmiernie, prowadząc do zasadniczego nadwyreżenia jego stosunków majątkowych¹⁰.

Tezę FSK, iż podatki w zasadzie nie mogą rodzić skutków takich jak wywłaszczenie bez odszkodowania, krytykowano w doktrynie prawa konstytucyjnego, próbując ze swej strony przygotować podstawy dogmatyki wytyczającej dokładne granice opodatkowania¹¹. Mimo szumnych zapowiedzi okazało się, że właściwie wszyscy autorzy zajmujący się tą kwestią wskazują zgodnie, że aby orzec o sprzeczności daniny z Konstytucją i na tej podstawie usunąć ją z systemu prawa, należałoby wykazać, że prowadzi ona do niewspółmiernie wysokiego obciążenia znacznej liczby zobowiązanych, a nie tylko, że wywołuje takie skutki w przypadku jednego czy kilku podmiotów. Chodzić zatem musi o „typowe skutki normy daninowej”¹². W pojedynczym przypadku administracja finansowa dysponuje bowiem wystarczającymi środkami, aby zrównoważyć

241

⁷ H.-W. Arndt, *Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen – Zur „Abgabenerfindungskompetenz” des Bundesgesetzgebers*, Köln 1983, s. 77.

⁸ *Ibidem*.

⁹ F.A. von der Heydte, *Grundgesetz und konfiskatorische Steuern. Randnotizen zum Problem der „offenen Flanke” der Eigentumsgarantie*, [w:] *Festschrift für H. Paulick*, Köln 1973, s. 267; H.-J. Papier, *Steuern und Abgaben – die offene Flanke des Rechtsstaates*, „Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft” 1987, Nr. 2, s. 140.

¹⁰ BVerfGE 4, 7, 17.

¹¹ W.R. Schenke, *Besteuerung und Eigentumsgarantie*, [w:] *Festschrift für H. Armbruster*, Mainz 1976, s. 177–179.

¹² *Ibidem*, s. 202 i nast.

niewspółmierne skutki takiego obciążenia, np. poprzez zaniechanie wymiaru lub poboru¹³. Żaden z autorów nie potrafi również wskazać obowiązujących obecnie podatków, które pociągałyby za sobą skutki takie jak (sprzeczne z Konstytucją) wywłaszczenie bez odszkodowania, nawet jeśli traktować je wszystkie łącznie¹⁴.

W nauce zwraca się uwagę, że „wolna od opodatkowania istota gwarancji własności wynika pośrednio z samej teleologii państwa podatkowego. Państwo podatkowe dokonałoby samounicestwienia, jeśli próbowałoby odebrać podatnikowi przedmiot opodatkowania. Państwo podatkowe partycypuje, ale nie konfiskuje, dalej utrzymuje dla siebie źródło opodatkowania”¹⁵. Wraz ze wzrostem obciążenia podatkowego rośnie wszak opór podatników przeciw opodatkowaniu. Podnoszenie stawek może więc prowadzić w rzeczywistości do zmniejszenia wpływów podatkowych. Stąd też „otwarta flanka” wskazywana w literaturze prawa konstytucyjnego nie stanowi właściwie realnego zagrożenia ani dla liberalnego państwa prawa, ani dla własności prywatnej w takim państwie. W wielu liberalnych państwach prawa nauka w ogóle nie zajmuje się teoretyczną możliwością wywłaszczającego oddziaływania podatków¹⁶. „Jest więc bardzo prawdopodobne, że cała ta kwestia nie ma zbyt dużego praktycznego znaczenia i odgrywa tylko pewną rolę dogmatycznoprawną”¹⁷.

Rzeczywiście, pośród bogatego orzecznictwa sądów niemieckich próżno szukać wyroku, w którym potwierdzono by naruszenie gwarancji poszanowania własności przez opodatkowanie¹⁸. Tym bardziej dotyczy to danin niepodatkowych, które z racji ograniczonych rozmiarów nie osiągają nawet poziomu zbliżonego do ewentualnej granicy wywłaszczenia¹⁹.

¹³ *Ibidem*, s. 205.

¹⁴ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, t. 1, Köln 1993, s. 449.

¹⁵ J. Isensee, *Steuerstaat als Staatsform*, [w:] *Festschrift für H.P. Ipsen*, Tübingen 1977, s. 434.

¹⁶ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 454.

¹⁷ R. Herzog, *Leitlinien und Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Steuerfragen*, „Steuerberater-Jahrbuch” 1985/1986, s. 27, 31.

¹⁸ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 454.

¹⁹ F. Kirchhof, *Grundriß des Abgabenrechts. Steuern, Gebühren, Beiträge, EG- und Sonderabgaben*, Heidelberg 1991, s. 27.

5. Zasada równości

Teoretycznie największe znaczenie w aspekcie ograniczania swobody ustawodawcy w kreowaniu danin publicznych przypadać powinno zasadzie równości z art. 3 I GG, która w istocie najczęściej zajmowała uwagę FSK²⁰. Sąd ten, poczynszy od wyroku z dnia 23 października 1951 r., 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”²¹. Takie dość ogólne ujęcie sąd starał się potem uściślać podczas kilkudziesięciu lat orzekania – za pomocą różnorodnych sformułowań, zmieniających się zresztą w zależności od bieżącej sytuacji²². Ogólnie wywieść stąd należy, że zasada równości doznaje uszczerbku wówczas, 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, gdy nie da się przedstawić merytorycznego uzasadnienia dla takiego postępowania²³.

Przez długi czas warunki naruszenia zasady równości FSK opisywał za pomocą tzw. formuły samowoli (niem. *Willkürformel*), według której zasada ta doznawała uszczerbku dopiero wtedy, jeśli tok rozumowania ustawodawcy nie opierał się na przesłankach wypływających z natury rzeczy albo motywowanych w jakiś inny sposób, uzasadniający merytorycznie jednakowe lub niejednakowe traktowanie. Ustawodawcy nie wolno zatem samowolnie traktować tego, co istotnie jednakowe, w sposób zróżnicowany, a tego, co istotnie odmienne – jednakowo²⁴.

Poczynszy od lat osiemdziesiątych XX w., sąd częściej używa tzw. nowej formuły (niem. *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”²⁵. W orzecznictwie

²⁰ H.-W. Arndt, *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, München 1988, s. 65 i nast.

²¹ BVerfGE 1, 14, 52.

²² Wiele sformułowań używanych przez sąd podaje K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 324.

²³ R. Lechelt, *Fallstudie – Verfassungsmäßigkeit der Hundesteuer*, „Steuer und Studium” 1997, Nr. 3, s. 135.

²⁴ BVerfGE 1, 14, 52; BVerfGE 50, 386, 391; BVerfGE 86, 148, 251; BVerfGE 87, 273, 278.

²⁵ BVerfGE 55, 72, 88; BVerfGE 82, 126, 146; BVerfGE 83, 395, 400; BVerfGE 85, 238, 245.

stosowane są przy tym takie terminy, jak: „idea sprawiedliwości”, „ewidentny brak uzasadnienia”, „powód wystarczający”, „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 znaczenie zasady równości w judykaturze FSK, a jej rola w orzecznictwie prawa daninowego jest raczej skromna²⁶.

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.

244

W konsekwencji także FSK „pozostawia” ustawodawcy szeroką swobodę działania w sferze kreowania danin publicznych²⁷. Ustawodawca nie musi zawsze wybierać najbardziej celowych, rozsądnych i sprawiedliwych rozwiązań. Może w tym względzie kierować się motywami polityki finansowej, makroekonomicznej, socjalnej, względami techniki podatkowej itd.²⁸ Z uzasadnionych powodów obciążać może silniej niektóre grupy zawodowe, a wobec innych stosować zwolnienia czy ulgi²⁹. Konstytucyjna zasada równości nie otwiera przed sądem możliwości kontroli ustaw z punktu widzenia powszechnej, obiektywnej sprawiedliwości i stawiania w ten sposób własnego wyobrażenia o tym, co sprawiedliwe, w miejsce pojęcia sprawiedliwości ustawodawcy³⁰. Nie ma podstaw do twierdzenia, że poczucie sprawiedliwości sędziego jest „bardziej obiektywne” niż wyobrażenia ustawodawcy na ten temat. Ze względu na to, że FSK rzadko decyduje się na stwierdzenie naruszenia zasady równości na gruncie prawa daninowego, sądy administracyjne i finansowe w większości zaniechały z czasem przesyłania

²⁶ B. Banaszak, *Sądownictwo konstytucyjne a ochrona podstawowych praw obywatelskich* (RFN, Austria, Szwajcaria), Wrocław 1990, s. 153.

²⁷ BVerfGE 50, 57, 77.

²⁸ BVerfGE 36, 66, 71; BVerfGE 49, 343, 360; BVerfGE 65, 325, 354; BVerfGE 74, 182, 200; H.-W. Arndt, *Grundzüge...*, s. 70.

²⁹ BVerfGE 21, 12, 27; BVerfGE 26, 1, 8; BVerfGE 74, 182, 200.

³⁰ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 326.

wniosków o konkretną kontrolę norm w tej materii. Praktyka wskazuje także, że skarga konstytucyjna, motywowana naruszeniem art. 3 I GG, ma zwykle niewielkie szanse powodzenia³¹.

6. Inne prawa podstawowe

Ze statystyk wynika, że nie było dotąd przypadku, aby FSK uznać za sprzeczną z Konstytucją i uchylił daninę jedynie na podstawie materialnego naruszenia takich praw podstawowych, jak ochrona godności ludzkiej (art. 1 I GG), prawo do wolności (art. 2 I GG) czy swoboda wyboru i wykonywania zawodu (art. 12 GG). Wprawdzie na podstawie m.in. tych norm w orzeczeniu z dnia 25 września 1992 r. w sprawie minimum egzystencji FSK poddał krytyce całość rozwiązań podatkowych przyjętych w tym zakresie, to jednak nawet w tym przypadku nie uznał ich za nieważne *ex tunc*, ale stwierdzając uchybienia, zobowiązał ustawodawcę do ich naprawy *ex nunc* dopiero od 1996 r.³²

Na tym tle lepiej prezentuje się orzecznictwo FSK dotyczące gwarancji ochrony rodziny z art. 6 GG. W tej materii sąd wydał wiele orzeczeń, które w istotny sposób ograniczały swobodę ustawodawcy³³. Do najważniejszych należą orzeczenia w sprawie zrównania podatkowej sytuacji małżonków i osób stanu wolnego³⁴, splittingu małżeńskiego³⁵, osób samotnie wychowujących dzieci³⁶, podatkowych skutków umów między małżonkami³⁷ itd. W tym kontekście w doktrynie wskazuje się jednak z przekąsem, że „kiepski stan prawa podatkowego nie ulegnie poprawie, jeśli Federalny Sąd Konstytucyjny wykazywać będzie zaangażowanie jedynie w sprawach rodzinnych”³⁸.

³¹ *Ibidem*, s. 327.

³² BVerfGE 87, 153–181; F. Kirchhof, *Grundriß...*, s. 27; K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 427 i nast.; H.-W. Arndt, D.J. Piltz, *Grundzüge des besonderen Steuerrechts*, t. 1, München 1996, s. 167 i nast.

³³ H.-W. Arndt, *Steuern...*, s. 74.

³⁴ BVerfGE 6, 55–84; K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 380 i nast.

³⁵ BVerfGE 6, 55, 71; BVerfGE 61, 319, 345; K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 382 i nast., 391 i nast.; F. Kirchhof, *Grundriß...*, s. 58; H.-W. Arndt, D.J. Piltz, *Grundzüge...*, s. 170, 178 i nast.

³⁶ BVerfGE 61, 319–357; H.-W. Arndt, *Steuern...*, s. 75.

³⁷ BVerfGE 13, 290–318; BVerfGE 29, 104–120; K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 385 i nast.; H.-W. Arndt, *Steuern...*, s. 75.

³⁸ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 359.

7. Przyczyny niewielkiej roli praw podstawowych w zakresie ograniczania swobody ustawodawcy w kreowaniu danin publicznych

Wskazane niedostatki orzecznictwa FSK w sferze danin publicznych wynikają z wielu złożonych przyczyn. Oprócz sygnalizowanych już względów warto wymienić także ostrożność i staranność ustawodawcy, który z reguły nie popełnia rażących błędów w materii praw podstawowych. Poważniejsze naruszenia tych praw są zresztą widoczne i łatwe do wychwycenia już na etapie prac legislacyjnych.

Za kolejną przyczynę uznać można wciąż aktualną w nauce teorię G. Leibholza, wskazującą na różnice między dynamiką i jednocześnie aracjonalizmem polityki a statyką i racjonalizmem prawa. Federalny Sąd Konstytucyjny zajmuje się prawem konstytucyjnym, które z natury rzeczy jest polityczne, sam jednak nie uprawia polityki³⁹. Sąd podkreśla swą pasywną rolę ustrojową, eksponując (przeniesioną z orzecznictwa Sądu Najwyższego USA) zasadę powściągliwości sędziowskiej w kwestiach bieżącej polityki (niem. *richterliche Selbstbeschränkung*, ang. *Judicial self-restraint*)⁴⁰. Jej charakterystycznym aspektem jest odrzucenie sędziowskiego aktywizmu w sferze polityki, wyrażane w stwierdzeniu, iż „Karlsruhe nie może zastępować Berlina” (czy wcześniej Bonn). Sądownictwo, a zwłaszcza FSK, stara się zatem unikać angażowania w bieżące wydarzenia polityczne, a orzekanie co do konkretnych (tak czy inaczej motywowanych) decyzji ustawodawcy w sytuacji, kiedy trudno wykazać poważniejsze naruszenia praw podstawowych, może być uznane za ingerencję władzy sądowniczej w kompetencje władzy ustawodawczej, a więc działanie niezgodne z konstytucyjną zasadą rozdziału władz.

Dodatkowo specyfika państwowości RFN powoduje, że na rozwoju orzecznictwa FSK, przynajmniej w początkowym okresie, w poważnym stopniu zaciążyło zderzenie tradycji pozytywizmu prawniczego⁴¹ czy nawet pozytywistycznego relatywizmu⁴² oraz odkrywanego w pewnym sensie na nowo liberalizmu⁴³. W tym układzie niezbyt dobrze mieściły

³⁹ W.M. Góralski, *Federalny Trybunał Konstytucyjny*, [w:] L. Janicki, M. Sobolewski (red.), *Ustrój państwowy Republiki Federalnej Niemiec*, Poznań 1986, s. 489 i nast.

⁴⁰ *Ibidem*, s. 492; B. Banaszak, *Sądownictwo...*, s. 127.

⁴¹ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 289 i nast.

⁴² *Ibidem*, s. 293 i nast.

⁴³ W.M. Góralski, *Federalny...*, s. 493.

się prawa podstawowe, oparte na koncepcjach naturalnoprawnych⁴⁴. Wydaje się również, że w sądownictwie w sprawach danin publicznych, w tym sądownictwie konstytucyjnym, tradycyjnie większą wagę przywiązuje się do formalnych aspektów ochrony praw podstawowych, w szczególności przestrzegania zasady opodatkowania ściśle według ustawowego stanu faktycznego⁴⁵. Warto przy tym pamiętać, że ochronę tego rodzaju z powodzeniem gwarantowano już od końca XIX w. Wszelkie obciążające obywatela działania państwa, podejmowane na podstawie przyjętej demokratycznie ustawy, uznawano za zgodne z Konstytucją, zgodne z zasadą formalnego państwa prawa⁴⁶. Demokratyczna legitymacja ustawodawstwa czyniła je automatycznie ustawodawstwem zgodnym z Konstytucją. Podstawowa formuła z czasów pozytywizmu prawniczego P. Labanda (koniec XIX w.) brzmiała: „Prawo jest tym, czym jest ustawa. Ustawą jest to, co uchwalono w prawidłowym pod względem formalnym procesie legislacyjnym”⁴⁷. W tym zakresie nic nie zmieniło się w Republice Weimarskiej, a echa pozytywizmu prawniczego notowane są także w orzecznictwie RFN.

W efekcie, mimo wysiłków doktryny i części orzecznictwa, zmierzających w kierunku zwiększenia roli materialnej ochrony praw podstawowych w prawie daninowym, nadal najskuteczniejszą metodą na usunięcie daniny z systemu pozostaje wykazanie, że prawodawca w procesie jej stanowienia naruszył konstytucyjne normy kompetencyjne. Danina publiczna, w przypadku której nie zachowano kompetencyjnych wymogów ustawy zasadniczej, narusza od strony formalnej powszechne prawo do wolności (art. 2 I GG), w ramach którego mieści się prawo do akceptowania jedynie takich ciężarów publicznych, które wynikają z przepisów zgodnych z porządkiem konstytucyjnym zarówno pod względem materialnym, jak i formalnym⁴⁸.

Regulacje kompetencji w zakresie danin publicznych w ustawie zasadniczej stanowią zatem dodatkową gwarancję zachowania i ochrony praw podstawowych⁴⁹. Z praktyki wynika, że jest ona bardziej skuteczna niż gwarancje materialnej ochrony tych praw. Znacznie skuteczniej

⁴⁴ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 288 i nast.

⁴⁵ I. Mirek, *Daniny...*, s. 211 i nast.

⁴⁶ P. Selmer, *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main 1972, s. 41 i nast.

⁴⁷ K. Tipke, *Steuerrechtsordnung*, s. 137 i nast.

⁴⁸ BVerfGE 9, 3, 11; BVerfGE 19, 206, 215; BVerfGE 19, 226, 241; BVerfGE 19, 242, 247; BVerfGE 21, 1, 3.

⁴⁹ Ch. Starck, *Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff*, [w:] *Festschrift für G. Wacke*, Köln 1972, s. 194.

ogranicza również swobodę ustawodawcy w kreowaniu danin publicznych, ponieważ bardzo trudno wypracować taką konstrukcję daniny, która mieściłaby się w dokładnie wyważonym i niezwykle skomplikowanym systemie konstytucyjnych regulacji kompetencyjnych.

Bibliografia

- Arndt H.-W., *Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts*, München 1988.
- Arndt H.-W., *Steuern, Sonderabgaben und Zwangsanleihen – Zur „Abgabenerfindungskompetenz“ des Bundesgesetzgebers*, Köln 1983.
- Arndt H.-W., Piltz D.J., *Grundzüge des besonderen Steuerrechts*, t. 1, München 1996.
- Banaszak B., *Sądownictwo konstytucyjne a ochrona podstawowych praw obywatelskich (RFN, Austria, Szwajcaria)*, Wrocław 1990.
- Góralski W.M., *Federalny Trybunał Konstytucyjny*, [w:] L. Janicki, M. Sobolewski (red.), *Ustrój państwowy Republiki Federalnej Niemiec*, Poznań 1986.
- Góralski W.M., *Konstytucyjne ujęcie praw zasadniczych w RFN*, [w:] W.M. Góralski (red.), *Prawa i wolności obywatelskie w państwach kapitalistycznych*, Warszawa 1979.
- Herzog R., *Leitlinien und Entwicklungstendenzen der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts in Steuerfragen*, „Steuerberater-Jahrbuch“ 1985/1986.
- Heydte F.A. von der, *Grundgesetz und konfiskatorische Steuern. Randnotizen zum Problem der „offenen Flanke“ der Eigentumsgarantie*, [w:] *Festschrift für H. Paulick*, Köln 1973.
- Isensee J., *Steuerstaat als Staatsform*, [w:] *Festschrift für H.P. Ipsen*, Tübingen 1977.
- Kirchhof F., *Grundriß des Abgabenrechts. Steuern, Gebühren, Beiträge, EG- und Sonderabgaben*, Heidelberg 1991.
- Lechelt R., *Fallstudie – Verfassungsmäßigkeit der Hundesteuer*, „Steuer und Studium“ 1997, Nr. 3.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Papier H.-J., *Steuern und Abgaben – die offene Flanke des Rechtsstaates*, „Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft“ 1987, Nr. 2.
- Schenke W.R., *Besteuerung und Eigentumsgarantie*, [w:] *Festschrift für H. Armbruster*, Mainz 1976.
- Selmer P., *Steuerinterventionismus und Verfassungsrecht*, Frankfurt am Main 1972.
- Sikorska-Dzięgielewska K., Kędzia Z., *Prawa zasadnicze (obywatelskie)* [w:] L. Janicki, M. Sobolewski (red.), *Ustrój państwowy Republiki Federalnej Niemiec*, Poznań 1986.
- Sobolewski M., *Problematyka prawa natury w prawie konstytucyjnym NRF*, „Państwo i Prawo“ 1958, nr 4.
- Starck Ch., *Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff*, [w:] *Festschrift für G. Wacke*, Köln 1972.
- Tipke K., *Steuerrechtsordnung*, t. 1, Köln 1993.