

STANISŁAW PSZCZÓŁKOWSKI

ZAGADNIENIE  
P O D W Ó J N E G O  
O P O D A T K O W A N I A  
W S T O S U N K A C H M I Ę D Z Y N A R O D O W Y C H

ROZPRAWA DOKTORSKA

przyjęta przez Radę Wydziału Prawa Uniwersytetu Warszawskiego  
uchwałą z dnia 1 maja 1925 r., wydana z zasiłku tegoż Wydziału.

WARSZAWA 1928

PRACE SEMINARJUM SKARBOWEGO UNIwersYTETU WARSZAWSKIEGO Nr 1

## TEGOŻ AUTORA

ZASADY POKRYCIA KRUSZCOWEGO EMISJI BANKNOTÓW z przedmową  
*Dr. Feliksa Młynarskiego*, wiceprezesa Banku Polskiego. Warszawa  
1926. Str. 59.

STABILIZACJA KURSU ŻŁOTEGO. Warszawa 1926. Str. 52.

KREDYTY ZAGRANICZNE I ICH ROLA W POLSKIEJ POLITYCE KREDY-  
TOWEJ. Warszawa 1927. Str. 108.

BILANS PŁATNICZY POLSKI W LATACH 1923 — 1926. Warszawa 1927.  
Str. 123.

---

WYMIAR PODATKÓW BEZPOŚREDNICH W MIEŚCIE WARSZAWIE I PIĘCIU  
WOJEWÓDZTWACH B. ZABORU ROSYJSKIEGO W R. 1919 i 1920.  
*Miesięcznik Statystyczny*. Rok 1922, tom V, zeszyt 1, str. 1—53.

INDEKS KURSÓW AKCYJ I PAPIERÓW PROCENTOWYCH W POLSCE.  
*Miesięcznik Statystyczny*. Rok 1923, tom VI, zeszyt 7, str. 187—211.

MIARY ZMIENNOŚCI W CZASIE W ZASTOSOWANIU DO BADANIA WA-  
HAŃ KURSÓW WALUT. *Kwartalnik Statystyczny*. Rok 1924, tom I,  
zeszyt 1, str. 47—58.

FUNKCJONARJUSZE PAŃSTWOWEJ SŁUŻBY CYWILNEJ. Wyniki spisu  
ze stycznia 1923 r. Wstęp. — *Statystyka Polski*, tom VI. Warszawa  
1925. Str. XI — XXXIV.

WSKAŹNIKI CEN HURTOWYCH W POLSCE W LATACH 1919—1924. *Ekono-  
mista*. Rok 1925, tom III i IV, str. 137—147.

RENTOWNOŚĆ PAPIERÓW PROCENTOWYCH W POLSCE. *Konjunktura  
Gospodarcza*. Rok 1928, zeszyt 1, str. 45—57.

---

*Edward Lipiński, Stanisław Pszczółkowski, Ludwik Landau i Jan Wiś-  
niewski*. KONJUNKTURA GOSPODARCZA W POLSCE 1924—1927  
pod redakcją *Edwarda Lipińskiego*. Warszawa 1928. Str. 68.

ZAGADNIENIE  
PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

DRUKARNIA  
L. BOGUSŁAWSKIEGO  
WARSZAWA, ŚWIĘTOKRZYSKA 11

STANISŁAW PSZCZÓŁKOWSKI

ZAGADNIENIE  
P O D W Ó J N E G O  
O P O D A T K O W A N I A  
W S T O S U N K A C H M I Ę D Z Y N A R O D O W Y C H

ROZPRAWA DOKTORSKA

przyjęta przez Radę Wydziału Prawa Uniwersytetu Warszawskiego  
uchwałą z dnia 1 maja 1925 r., wydana z zasiłku tegoż Wydziału.

WARSZAWA 1928

PRACE SEMINARJUM SKARBOWEGO UNIwersytetu WARSZAWSKIEGO Nr 1

Udost. się  
na miejscu



02  
206993

dubl. 5

BIBLIOTEKA GŁÓWNA  
Uniwersytetu w Białymstoku



FUW0066461

D-124/91

## PRZEDMOWA

Temat, który obrał sobie za przedmiot rozprawy doktorskiej p. St. Pszczółkowski, należy do najtrudniejszych tematów w nauce skarbowości. Łączą się w nim skomplikowane zagadnienia praktyczne, na które nie znaleziono dotychczas powszechnie przyjętych odpowiedzi, z zagadnieniami z zakresu teorii ekonomii politycznej. Przedmiot ten równocześnie jest wysoce aktualny, zwłaszcza w obecnej chwili, w której międzynarodowe życie gospodarcze jest żywsze, niż było przedtem, i w której zaznacza się dążność do regulowania różnych spraw na drodze międzynarodowego porozumienia. „Podwójne opodatkowanie” w okresie międzynarodowych karteli i rozwoju kredytu międzynarodowego staje się problemem bardziej doniosłym, niż było dawniej, gdy różne gospodarstwa narodowe żyły w większej izolacji.

Przy rozważaniu tego zagadnienia trzeba pamiętać o tem, że praktyka życiowa, że różne względy oportunistyczne nie pozwalają na bezwzględne stosowanie jakiegokolwiek zasady, choćby ona była teoretycznie jaknajbardziej usprawiedliwioną. Polityk skarbowy musi się liczyć nietylko z tem, co jest logiczne i słuszne, lecz także i z tem, co daje się praktycznie przeprowadzić. Ten realizm w ujęciu przedmiotu cechuje pracę p. St. Pszczółkowskiego. Nie poprzestaje ona na wyjaśnieniu zjawiska podwójnego opodatkowania, na klasyfikacji różnych jego typów i odgałęzień, lecz stara się dać odpowiedź na zagadnienia, dotyczące bezpośrednio polityki skarbowej. Jeżeli czytelnikowi tej pracy odpowiedź autora wyda się niezupełnie prosta

i jednolita, to winien on nie zapominać o tem, że samo zagadnienie podwójnego opodatkowania jest mocno skomplikowane i nie dopuszcza ono zbyt prostych rozwiązań.

W każdym razie p. St. Pszczołkowski przystąpił do opracowania swojego tematu na podstawie nie tylko znajomości bezpośredniej literatury przedmiotu, lecz dzięki swemu wykształceniu ekonomicznemu i statystycznemu mógł ująć swój przedmiot w sposób bardziej wyczerpujący a zarazem krytyczny.

Roman Rybarski

## WSTĘP

### ROZDZIAŁ I

#### POJĘCIE PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA

Pojęcie podwójnego opodatkowania w dosłownem rozumieniu nasuwa nam na myśl, że chodzi tutaj o fakt nałożenia na jedno i to samo źródło podatkowe, innemi słowy na jeden i ten sam przedmiot, dwóch lub więcej podatków. Jednakże wszystkie istniejące systemy podatkowe opierają się na większej lub mniejszej różnorodności podatków. Stąd z reguły jedno źródło podatkowe opłaca kilka różnych podatków. A więc w powyższem dosłownem znaczeniu pojęcie podwójnego opodatkowania stanowi w praktyce skarbowej regułę, nie zaś wyjątek. Tymczasem w naszym umyśle z tem pojęciem wiąże się świadomość, że chodzi tutaj o coś wyjątkowego, o coś, czego w racjonalnie przeprowadzonym systemie podatkowym być nie powinno, o fakt, niezgodny z zasadą równomierności w opodatkowaniu <sup>1)</sup>. Przez nałożenie kilku podatków na jeden przedmiot nie stwarza się jeszcze nierównomierności podatkowej, oczywiście tylko o tyle, o ile wszystkie jednakowe przedmioty opodatkowania będą podlegały tym samym podatkom. Dlatego też wszelkie określenie pojęcia podwójnego opodatkowania (a więc również i podane wyżej), które stanowi tylko przeciwieństwo zasady jedynego podatku, musimy uznać za nieodpowiadające istocie rzeczy, ponieważ ono podkreśla tylko formalną <sup>2)</sup> stronę zagadnienia.

<sup>1)</sup> Por. A. Krzyżanowski. *Nauka Skarbowości*. Poznań 1923 Str. 218.

<sup>2)</sup> Jest to t. zw. podwójne opodatkowanie w znaczeniu formalnem (ob. Th. Eheberg. *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, artykuł *Doppelbesteuerung*).

We właściwym znaczeniu pojęcie podwójnego opodatkowania odnosi się więc tylko do tych wypadków, gdy w fakcie nałożenia dwóch (lub więcej) podatków na jeden i ten sam przedmiot można upatrywać niezgodność z zasadą równomierności w opodatkowaniu. Trzeba jednak odróżniać, czy podatki zostały nałożone przez jedną władzę skarbową, czy też przez dwie różne władze. Rozpatrzmy wypadek pierwszy. Państwo wprowadza podatek od zysków spółek akcyjnych. Jednocześnie akcjonariusze są obciążeni podatkiem od dochodów, wynikających z ich udziału w spółce (dywidendy), albo w formie powszechnego podatku dochodowego, albo w formie podatku od kapitałów i rent, albo też w formie obydwóch podatków jednocześnie. Widzimy tutaj fakt podwójnego opodatkowania: raz płaci podatek spółka akcyjna, drugi raz—akcjonariusz. Weźmy inny przykład. Państwo obciąża właściciela nieruchomości miejskiej podatkiem od przychodu (czynszu) z nieruchomości. Ale opodatkowany właściciel domu oddaje część czynszu swojemu wierzycielowi tytułem odsetek od długów. Ten dochód wierzyciela jest jednak obciążony podatkiem od kapitałów i rent. I tutaj więc widzimy fakt podwójnego opodatkowania tej części czynszu z nieruchomości, która odpowiada wysokości wypłaconych odsetek, przyczem płatnikami podatku są: dłużnik—właściciel nieruchomości oraz jego wierzyciel <sup>1)</sup>. Podobnych przykładów możemy znaleźć bardzo wiele w każdym systemie podatkowym, który dopuszcza istnienie bezpośrednich podatków przychodowych. Tam jednakże, gdzie istnieje tylko jeden podatek bezpośredni, a mianowicie powszechny podatek dochodowy, wymierzany od czystego dochodu, podwójne opodatkowanie jest możliwe tylko w jednym wypadku, mianowicie wtedy, gdy przedmiotem podatku może być zarówno osoba prawna, jak i osoba fizyczna. Podwójnie opodatkowane będą tu tylko dochody osób prawnych, mamy tu bowiem do czynienia z wypadkiem takim, jak w naszym pierwszym przykładzie.

Podobne wypadki podwójnego opodatkowania nie zawsze jednak będą sprzeczne z zasadą sprawiedliwości podatkowej. Czasami prawodawca świadomie i celowo dopuszcza je w ramach

<sup>1)</sup> Nie bierze się tu oczywiście na uwagę przerzucalności podatku. W danym wypadku ma decydujące znaczenie fakt, kto płaci podatek, a nie kto ponosi jego ciężar.

ogólnego systemu podatkowego. Chodzi tu o t. zw. uboczne cele podatkowe. Przykład uzasadnienia podwójnego opodatkowania znajdujemy w motywach do projektu polskiej ustawy o podatku dochodowym. Projekt przewiduje obciążenie podatkiem dochodowym zarówno osób fizycznych jak i osób prawnych, „gwoili zasadzie powszechności”. Fakt podwójnego opodatkowania spółek akcyjnych jest uzasadniony w sposób następujący. „Większość takich przedsiębiorstw operuje ogromnymi kapitałami, stanowią silne ekonomicznie jednostki, liczy w składzie posiadaczy akcji dużą ilość obcokrajowców, zwolnienie przeto takich przedsiębiorstw od podatku pozbawiłoby możliwości dotknięcia podatkiem zagranicznych akcjonariuszy i sprzeciwiłoby się równomiernemu obciążeniu podatkiem wszystkich jednostek, posiadających dochody na obszarze Państwa, wedle ich zdolności płatniczej” <sup>1)</sup>. Tutaj zasługują na uwagę przedewszystkiem początkowe myśli, rozwinięte dalej w tych słowach: „Korzyści, wynikające z połączenia kapitałów, o wiele przewyższają wydatki na nieznaczne obciążenie podatkiem dochodowym” <sup>2)</sup>. Stanowisko prawodawcy jest więc zaznaczone dosyć wyraźnie. Chodzi tutaj o większe obciążenie wielkich przedsiębiorstw, które, jako silniejsze ekonomicznie, mające środki na inwestycje w celu powiększenia sprawności i rentowności przedsiębiorstwa, znajdują się w warunkach bez porównania lepszych, niż przedsiębiorstwa małe.

Na tem tle wynikł ciekawy spór w teorii prawa skarbowego pomiędzy uczonymi szwajcarskimi co do definicji pojęcia podwójnego opodatkowania <sup>3)</sup>. Jedni są zdania, że podwójne opodatkowanie zachodzi tylko wtedy, gdy podatek zostaje nałożony na jeden i ten sam przedmiot i na jedną i tę samą osobę—podmiot podatku. Skutkiem tego nie można mówić o istnieniu podwójnego opodatkowania w powyższym przykładzie, gdyż zachodzi tutaj brak tożsamości podmiotu podatku (spółka akcyjna i akcjonariusze). W konsekwencji tego poglądu na-

<sup>1)</sup> Sejm Ustawodawczy Rzeczypospolitej Polskiej. Druk Nr. 1669. Str. 66.

<sup>2)</sup> Tamże. Str. 67.

<sup>3)</sup> Dr. Paul Marx. *L'interdiction de la double imposition d'après la jurisprudence du tribunal fédéral suisse*. Bulletin de l'Institut Intermédiaire International, tome II, fasc. 1, p. 81.



leżałoby wogóle odrzucić istnienie podwójnego opodatkowania w tych wszystkich wypadkach, gdy podatek nakłada jedna i ta sama władza skarbowa, bo trudno sobie wyobrazić fakt, aby przy tożsamości podmiotu podatku i tożsamości władzy skarbowej jeden i ten sam przedmiot mógł być obciążony dwukrotnie. Drugi pogląd odrzuca wymóg tożsamości podmiotu podatku. A więc fakt podwójnego opodatkowania będzie zachodzić zawsze, jeżeli tylko jeden i ten sam przedmiot zostanie obciążony dwa razy, bez względu na to, czy w danym wypadku zachodzi sprzeczność z zasadą sprawiedliwości podatkowej, czy też nie.

Jakie stanowisko należy zająć wobec tych sprzecznych poglądów? Określenie w każdym poszczególnym wypadku, jaki jest cel ustawodawcy w silniejszym opodatkowaniu pewnych dochodów, niezawsze jest możliwe. Motywy, jakimi się kieruje ustawodawca przy nakładaniu podatków, rzadko kiedy są wskazane wyraźnie, bardzo często trzeba się ich domniemywać. Ten wzgląd niewątpliwie był główną przyczyną tego, że przez wymóg tożsamości podmiotu dla określenia podwójnego opodatkowania chciano ominąć trudność ustalania woli ustawodawcy. A jednak trudno się na to zgodzić. Trudno się domniemywać, że w każdym podobnym wypadku ustawodawca był świadom celu, w jakim dopuszcza podwójne opodatkowanie pewnych kategorii dochodów. Znany jest fiskalizm ustawodawcy skarbowego. Czyż naprzykład ustawodawca mógł zdawać sobie sprawę z tego, dlaczego dwukrotnie opodatkowuje tę część dochodów właściciela nieruchomości, która została zużyta na zapłacenie odsetek od długu, ciężącego na nieruchomości? Możemy to przypisać jedynie chęci uproszczenia techniki wymierzania podatku, względnie brakowi zaufania do zeznań płatnika, wreszcie jakimkolwiek innym powodom, ale nie możemy tutaj widzieć celu podobnej nierównomierności w opodatkowaniu. Dlatego też nie będziemy tych wypadków wyłączać z pod pojęcia podwójnego opodatkowania i przyłączymy się do zdania tych, którzy twierdzą, że jedynym wymogiem istnienia podwójnego opodatkowania jest tożsamość przedmiotu podatku. Musimy się tutaj jednakże zastrzec. Jeżeli pojęcie podwójnego opodatkowania zawsze wskazuje na nierównomierność w rozłożeniu ciężaru podatkowego na poszczególne grupy osób, to jednakże w pewnych wypadkach taka nierównomierność nie może być poczytywana za

wadę systemu podatkowego, a mianowicie wtedy, gdy jest uzasadniona celem ubocznym podatku, a nie wynika wyłącznie z fiskalizmu ustawodawcy, lub trudności praktycznej natury. Niezawsze więc istnienie podwójnego opodatkowania będzie świadczyło o wadliwości systemu podatkowego.

Dotychczas rozpatrywaliśmy wypadek, gdy podatki są nakładane przez jedną władzę skarbową. Teraz przejdziemy do omówienia takich rodzajów podwójnego opodatkowania, które powstają wtedy, gdy jeden i ten sam przedmiot jest opodatkowany jednocześnie przez dwie różne władze. Mogą tu zachodzić dwie ewentualności, zależnie od tego, czy władza dwóch różnych związków przymusowych prawa publicznego rozciąga się na jeden i ten sam obszar terytorjalny, czy też na dwa różne obszary. Tak więc terytorjum pewnej gminy może się znajdować pod władzą kilku związków przymusowych: gminnego, powiatowego, wojewódzkiego lub prowincjonalnego oraz państwa. W tym wypadku mamy do czynienia ze związkami prawa publicznego, znajdującymi się w stosunku zależności lub zwierzchnictwa jeden względem drugiego. Związkiem najwyższym, którego władza rozciąga się na największe terytorjum, będzie tutaj państwo, ponad którym, przynajmniej w dziedzinie ustawodawstwa podatkowego, nie stoi już żaden inny związek przymusowy. Jeżeli mamy do czynienia z dwoma odrębnymi obszarami terytorjalnymi, to odpowiednie związki przymusowe będą niezależne od siebie. Chodzi tutaj z reguły o dwa związki jednorodne, naprzykład dwa państwa, dwie gminy, dwa związki powiatowe i t. p., jakkolwiek również i wtedy, gdy mamy do czynienia ze związkami niejednorodnymi, podległe im terytorja mogą być zupełnie odrębne (naprzykład państwo A i gmina, należąca do państwa B). Rozpatrzmy kolejno obydwie wypadki.

Wypadek pierwszy zachodzi więc wtedy, gdy na pewnym terytorjum istnieją dwa związki przymusowe, z których jeden jest zależny od drugiego. Celem zaspokojenia swych potrzeb państwo nakłada podatki na ludność, zamieszkałą na jego terytorjum. Jednocześnie zależne od państwa związki samorządowe na tę samą ludność nakładają nowe podatki albo w formie podatków samodzielnych, albo w formie dodatków do podatków państwowych. Jeżeli podatki samorządowe są wszędzie jednokowe, ludność państwa jest obciążona równomiernie. Z reguły

jednakże jest inaczej. Wysokość i rodzaj podatków samorządowych, nakładanych przez różne związki, nie jest jednakowa. W tym wypadku mamy oczywiście do czynienia z nierównomiernością podatkową. Nierównomierność tego rodzaju jest jednak uzasadniona tem, że ludność, płacąca wyższe podatki, niż ludność innych związków samorządowych, z reguły ma możność lepszego zaspokojenia swych potrzeb publicznych. Kwoty, uzyskane z zapłaconych przez nią podatków na rzecz związku samorządowego, zostają zużyte na zaspokojenie jej potrzeb i w żadnym razie nie mogą być obrócone na zaspokojenie potrzeb ludności innych związków samorządowych. Podobna nierównomierność podatkowa może co prawda wywoływać nieraz ujemne skutki gospodarcze i społeczne, ale wszelkie zagadnienia, związane z tą kwestją, wychodzą znacznie poza ramy niniejszej pracy. Chodzi tutaj o t. zw. w nauce skarbowości kwestję rozgraniczenia źródeł dochodu państwa i związków samorządowych. Kwestja ta nasuwa zagadnienia, różne od tych, które występują przy pozostałych rodzajach podwójnego opodatkowania, i dlatego powinna być traktowana zupełnie odrębnie.

Drugi wypadek zachodzi wtedy, gdy jeden i ten sam przedmiot jest obciążony podatkiem dwukrotnie na rzecz dwóch niezależnych od siebie związków prawa publicznego. Podobnie jak w określeniu pojęcia podwójnego opodatkowania przez jedną i tę samą władzę, tak i tutaj wymóg tożsamości osoby, płacącej podatek, uważamy za zbędny. I tutaj także mogą zachodzić wypadki, że jeden i ten sam przedmiot będzie obciążony dwukrotnie u różnych osób, z których jednak każda będzie opodatkowana przez inną władzę. Tak więc na przykład w jednym państwie zapłaci podatek spółka akcyjna i właściciel nieruchomości, w drugim państwie akcjonariusz i wierzyciel długu, ciężącego na nieruchomości. Możemy nawet powiedzieć, że liczba wypadków dwukrotnego obciążenia podatkiem jednego i tego samego przedmiotu u różnych osób wobec dwóch różnych ustawodawstw podatkowych będzie tutaj nieco większa, niż liczba analogicznych wypadków w ramach jednego systemu podatkowego. W Szwajcarii, gdzie każdy kanton posiada własne ustawodawstwo podatkowe, zdarzały się podobne wypadki na tle podatku od dochodu z kapitałów. W jednym kantonie płatnikiem był wierzyciel, w drugim dłużnik, dwie różne osoby, choć jeden i ten

sam przedmiot—odsetki od długu <sup>1)</sup>. Te względy dostatecznie przemawiają za tem, że również i w stosunku do dwukrotnego opodatkowania przez dwie niezależne od siebie władze wymóg tożsamości podmiotu podatku jest nieuzasadniony.

Odróżniliśmy więc trzy rodzaje podwójnego opodatkowania we właściwym znaczeniu tego pojęcia, a mianowicie: 1) w wypadku nałożenia dwóch podatków na jeden przedmiot przez jedną władzę skarbową, 2) w wypadku dwóch władz, z których jedna jest zależna od drugiej, i 3) w wypadku dwóch władz, niezależnych od siebie. W praktyce wszystkie trzy rodzaje podwójnego opodatkowania mogą jednocześnie dotyczyć płatnika podatku, a jednakże takie rozróżnianie ma głębsze podstawy, gdyż każdy rodzaj podwójnego opodatkowania można i trzeba traktować oddzielnie. Wszędzie spotykamy w rezultacie nierównomierne obciążenie jednostki świadczeniami na rzecz państwa, ale charakter tej nierównomierności w każdym wypadku jest inny.

W pierwszych dwóch wypadkach nierównomierność może być zgodna z zasadą sprawiedliwości w opodatkowaniu. Jeżeli bowiem ona powstaje wtedy, gdy mamy do czynienia z jedną tylko władzą skarbową, może być właśnie celem ustawodawcy silniejsze obciążenie pewnych źródeł dochodu. Jeżeli natomiast chodzi o dwie władze, z których jedna jest zależna od drugiej, to silniejsze obciążenie mieszkańców pewnych gmin jest uzasadnione odpowiednio zwiększoną wartością usług, otrzymanych od związków przymusowych wzamian za świadczenia na rzecz tych związków. Tymczasem w wypadku podwójnego opodatkowania przez dwie władze niezależne od siebie mamy do czynienia z taką nierównomiernością, która zawsze jest sprzeczna z zasadą sprawiedliwości podatkowej. Z tego względu termin „podwójne opodatkowanie” stosuje się przedewszystkiem do tego ostatniego wypadku. W dalszych naszych rozważaniach będziemy mieli na uwadze wyłącznie tylko ten rodzaj podwójnego opodatkowania, który jest wywołany przez kolizje ustaw podatkowych, wydanych przez niezależne od siebie władze skarbowe.

Kwestja podwójnego opodatkowania w tem ostatniem naj-

<sup>1)</sup> Ob. Th. Clauss. *Das Reichsgesetz vom 13 Mai 1870 wegen Beseitigung der Doppelbesteuerung unter vegleichender Berücksichtigung des schweizer Bundesrechtes*. Finanz-Archiv. Bd. V, 1838. S. 141.

węższemu znaczeniu tego pojęcia ma znaczenie przede wszystkim przy podatkach bezpośrednich oraz przy podatku spadkowym, wogóle przy podatkach, dla których podstawą wymiaru jest majątek lub dochód względnie przychód. Tutaj mogą zachodzić bardzo liczne kolizje pomiędzy ustawodawstwami skarbowymi różnych krajów. Natomiast przy wszelkiego rodzaju podatkach pośrednich, gdzie podatek jest pobierany przy sposobności wykonania jakiejś czynności prawnej lub gospodarczej, podwójne opodatkowanie może zachodzić tylko w drodze wyjątku. Ogólnie przyjęte w technice skarbowej zasady, że przy podatkach konsumcyjnych o poborze podatku decyduje miejsce produkcji (lub ewentualnie składu), a przy opłatach i podatkach od obrotu—miejsce dokonania odpowiedniej czynności, sprowadzają wypadki podwójnego opodatkowania do minimum, jednakże nie można twierdzić, aby je wyłączały całkowicie<sup>1)</sup>. To zagadnienie, rzecz prosta, nie może posiadać praktycznie doniosłego znaczenia, bo z natury rzeczy dotyczy kwot drobnych w stosunku do ogólnego dochodu płatnika. Liczba aktów, podlegających podwójnemu opodatkowaniu, stanowi tutaj tylko małą część aktów, które pociągają za sobą konieczność uiszczenia opłaty stempowej.

Może się zdarzyć, że jakiś przedmiot będzie w jednym państwie obciążony podatkiem konsumcyjnym, a w drugim—cłem, przyczem przy przekroczeniu towaru przez granicę nie będzie zwrócony podatek konsumcyjny, lub też odwrotnie — w kraju produkcji będzie pobrana opłata wywozowa względnie cło wywozowe, a w kraju konsumcji—podatek konsumcyjny. Tu jednakże nie zachodzi fakt podwójnego opodatkowania, ponieważ w kraju konsumcji każdy towar tego rodzaju będzie obciążony podatkami w jednakowej wysokości, a więc niema tutaj nierównomierności podatkowej, która stanowi dla nas kryterjum dla odróżnienia właściwego znaczenia pojęcia podwójnego opodatkowania od jego znaczenia formalnego.

Tak więc z możliwością podwójnego opodatkowania trzeba

<sup>1)</sup> Ob. H. F. R. Dubois. *La double imposition en matière de timbre*. Bulletin de l'Institut Intermédiaire International, tome XI, fasc. 1, p. 2—8. Ob. również umowę z dnia 2 maja 1922 r., dotyczącą podwójnego opodatkowania przy opłatach stempowych, zawartą pomiędzy Prusami a Bawarią (Finanz-Archiv. Bd. XXXIX, 1922. S. 293).

się liczyć głównie przy podatkach bezpośrednich oraz przy podatku spadkowym. W szczególności niebezpieczeństwo podwójnego opodatkowania jest większe przy powszechnym podatku dochodowym, niż przy podatkach przychodowych.

Podwójne opodatkowanie wynika z kolizji dwóch ustaw podatkowych. Te kolizje z reguły są najczęstsze, jeżeli chodzi o dwa państwa suwerenne; ich usunięcie odbywa się zasadniczo drogą umów międzynarodowych. Jeżeli szereg państw niezawisłych tworzy związek, to tego rodzaju kolizje mogą być usunięte przez ustawę związkową. Jeżeli zaś podwójne opodatkowanie jest skutkiem kolizji ustaw samorządowych, to dla jego usunięcia potrzebna jest ustawa tego państwa, do którego należą zainteresowane związki samorządowe. We wszystkich powyższych wypadkach charakter kolizyj pomiędzy poszczególnymi ustawami jest zawsze jednakowy, różne są tylko środki ich usunięcia. Dlatego też kwestję podwójnego opodatkowania będziemy rozpatrywali łącznie dla wszystkich związków przymusowych prawa publicznego bez względu na stopień ich samodzielności. Z tego powodu tytuł naszej pracy powinien brzmieć: „zagadnienie podwójnego opodatkowania w stosunkach pomiędzy niezależnymi od siebie związkami przymusowymi prawa publicznego”. Jeżeli dla skrócenia tytułu zdecydowaliśmy się na ograniczenie do stosunków międzynarodowych, a raczej międzypaństwowych, to z tego względu, że kolizje pomiędzy ustawami podatkowymi związków samorządowych są analogiczne do kolizyj ustaw państwowych i zresztą na terytorjum jednego państwa w praktyce zdarzają się stosunkowo bardzo rzadko. Ingerencja państwa usuwa te kolizje bardzo łatwo, zwłaszcza ze względu na to, że chodzi tu z reguły wyłącznie o podatki przychodowe, gdzie niebezpieczeństwo podwójnego opodatkowania jest stosunkowo niewielkie. A więc nasza praca będzie się z konieczności opierać głównie na przykładach, zaczerpniętych ze stosunków międzynarodowych.

Podwójne opodatkowanie zawsze i wszędzie będzie uważane, jako zło, bezwarunkowo wymagające usunięcia, i to zarówno przez dotkniętych nim płatników, jak i przez państwa. Z punktu widzenia poszkodowanego płatnika kolizja ustaw podatkowych, która zwiększa wysokość jego świadczeń na rzecz państwa, będzie uważana, jako pewnego rodzaju konkurencja

państw do jego dochodu względnie majątku. Jeżeli z reguły płatnik traktuje każdy podatek, który musi płacić na rzecz państwa, jako zło, to taki podatek, który płaci dwa razy od jednego i tego samego dochodu, dlatego jedynie, że zainteresowane państwa nie uzgodniły swego stanowiska w kwestji podstawowego kryterjum dla nakładania podatków, będzie dla niego złem, któremu się biernie nie podda i z którym będzie walczyć. To też w walce przeciwko podwójnemu opodatkowaniu, jaka się często rozgrywa i wewnątrz państw, i na forum międzynarodowym, przedstawiciele poszkodowanych płatników, głównie ze sfer handlowych i przemysłowych, biorą bardzo żywy udział. I trzeba przyznać, że w tym wypadku mają najzupełniejszą rację. Podwójne opodatkowanie, jako źródło nierównomierności w obciążeniu podatkowym jednakowo sytuowanych jednostek, jest sprzeczne z zasadą sprawiedliwości, a wobec tego powinno być usunięte.

Z drugiej strony podwójne opodatkowanie nie leży bynajmniej w interesie państw, jakkolwiek zwiększa ich wpływy podatkowe, a to ze względu na ujemne konsekwencje, jakie ono pociąga za sobą w życiu gospodarczym. Jednym z warunków normalnego rozwoju stosunków ekonomicznych na kuli ziemskiej jest swobodne krążenie kapitału. Zarówno państwa, które na swoim rynku pieniężnym posiadają nadmiar kapitału, jak i te, które odczuwają jego brak, są zainteresowane w stworzeniu warunków, ułatwiających przesuwanie kapitałów tam, gdzie one mogą być użyte możliwie najkorzystniej. Dopływ kapitału do tych krajów, które go nie posiadają w dostatecznej ilości, daje możliwość lepszego wyzyskania ich bogactw naturalnych, powołuje do życia nowe przedsiębiorstwa, pozwala na zatrudnienie większej liczby ludności, a wskutek tego kraje te podnoszą się ekonomicznie, wzrasta w nich dobrobyt i zamożność. W ten sposób zwiększa się znacznie pojemność rynków zbytu dla tych krajów, które, posiadając wiele kapitału, rozwinęły silnie własną produkcję i odczuwają potrzebę ekspansji, potrzebę nowych rynków zbytu dla wyrobów własnego przemysłu. Niemożność odpływu nadmiaru kapitału mogłaby stać się przyczyną nadprodukcji, a co za tem idzie—kryzysu gospodarczego, lub też nadmiernego zwiększenia konsumpcji wewnętrznej. I jedno i drugie jest szkodliwe, gdyż utrudnia i opóźnia rozwój gospodarczy da-

nego kraju. Kapitał szuka oczywiście najkorzystniejszej lokaty i dąży tam, gdzie ma możliwość osiągnięcia większego zysku. Państwo, odczuwające brak kapitału, odznacza się wysoką stopą procentową, która jest przynętą dla dopływu kapitału z tych krajów, gdzie stopa procentowa jest niższa. W ten sposób niejako automatycznie reguluje się najodpowiedniejsze rozmieszczenie kapitałów.

Podwójne opodatkowanie staje jednakże na przeszkodzie naturalnej tendencji obrotu kapitałów. Dodatkowe obciążenie podatkiem dochodu od kapitału, ulokowanego zagranicą, zmniejsza w odpowiedni sposób spodziewany zysk i powstrzymuje kapitalistę od chęci ulokowania swojego majątku w kraju cudzoziemskim dotąd, dopóki różnica pomiędzy stopą dyskontową w kraju a zagranicą nie stanie się tak wielka, że pozwoli na zapłacenie dwukrotnie podatku bez zmniejszenia dochodu netto kapitalisty. W ten sposób podwójne opodatkowanie stanowi przejściową tamę dla obrotu kapitału, a wskutek tego opóźnia rozwój gospodarczy świata<sup>1)</sup>. Z tego też względu rozwiązanie tego zagadnienia posiada doniosłe znaczenie.

Nie należy jednakże tego znaczenia przeceniać. Błędne zwłaszcza byłoby twierdzenie, jakoby przez takie lub inne rozwiązanie kwestji podwójnych podatków możnaby było osiągnąć pewne korzyści gospodarcze dla zainteresowanych państw. Każde załatwienie tej sprawy, które usuwa na przyszłość niebezpieczeństwo podwójnego opodatkowania, zapewnia kontrahentom zupełnie jednakowe korzyści gospodarcze, jakkolwiek nie jest dla nich obojętne pod względem korzyści dla skarbu. Zależnie od tego, jaki punkt widzenia zostanie tutaj przyjęty, wskutek zrzeczenia się prawa pobierania podatków od pewnej kategorii płatników skarb państwa musi ponieść większe lub mniejsze doraźne ofiary. I ta kwestja stanowi zasadniczą trudność przy zawieraniu odpowiednich umów pomiędzy państwami. Nie moż-

<sup>1)</sup> Analizę skutków podwójnego opodatkowania w życiu gospodarczym w związku z zagadnieniem przerzucania podatków przeprowadzają: Basil P. Blackett. *Memorandum sur la superposition des taxes*. Société des Nations. Commission Économique et Financière provisoire. E. F. S. 16—A. 16. Str. 36 i nast. oraz Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp. *Rapport sur la double imposition* présenté au Comité financier. Société des Nations. Commission Économique et Financière. E. F. S. 73—F. 19. Str. 5 i nast.



na jednak uważać tej sprawy za środek polityki ekonomicznej, mającej na celu z jednej strony przyciąganie kapitałów obcych, z drugiej strony ekspansję gospodarczą przez inwestowanie własnych kapitałów zagranicą. Żadne bowiem rozwiązanie zagadnienia podwójnego opodatkowania nie może zapewnić płatnikom innych korzyści prócz zwolnienia od obowiązku płacenia podatku dwukrotnie z jednego i tego samego źródła, nie zwalnia ich bowiem zupełnie od konieczności uiszczania podatków. Jeżeli więc jedno państwo zrzeka się prawa nakładania podatków od pewnej części dochodów osób prywatnych i spółek, to w każdym bądź razie drugie państwo takie prawo zatrzymuje dla siebie.

Gdy więc pewnemu państwu bardzo zależy na przyciągnięciu do kraju obcych kapitałów, to może w tym celu zwolnić je od płacenia podatków, co zdarza się z reguły przy zaciąganiu zagranicznych pożyczek państwowych<sup>1)</sup>. Ta kwestja nie należy już, ściśle biorąc, do rozważanego przez nas zagadnienia. Jakkolwiek usunięcie niebezpieczeństwa podwójnego opodatkowania zapewnia kontrahentom poważne korzyści gospodarcze przez umożliwienie swobodniejszego i łatwiejszego obrotu kapitałów, to jednakże od sposobu rozwiązania tej kwestji nie zależą żadne specjalne korzyści gospodarcze. Stwierdzenie tej okoliczności posiada dla dalszych naszych rozważań znaczenie o tyle, że zwalnia nas od konieczności uwzględniania interesów gospodarczych państw przy wyborze sposobu rozwiązania zagadnienia podwójnego opodatkowania.

<sup>1)</sup> Wątpliwe jest zresztą, czy przez zrzeczenie się przez państwo prawa pobierania podatku od dochodów z pożyczek, zaciąganych przez nie zagranicą, płatnik nie będzie zmuszony uścić podatku obcemu państwu. Prawda, że ustawy podatkowe przeważnie zawsze zawierają klauzule, zwalniające od podatku dochody, osiągnane w formie procentów od pożyczek państwowych, ale dotyczy to wyłącznie własnych pożyczek, a nie takich, które są zaciągane przez obce państwa. A więc naprzykład Polska wypuszcza obligacje, lokując je w Stanach Zjednoczonych. Jednocześnie zrzeka się prawa potrącania przy wypłacie procentów od tych obligacji podatku od kapitałów i rent (podatek dochodowy nie wchodzi tutaj w rachubę, ponieważ miejsce zamieszkania posiadaczy tych obligacji znajduje się w Stanach Zjednoczonych, a nie w Polsce). Nie znaczy to jednakże, iż rząd Stanów Zjednoczonych nie będzie tych dochodów uwzględniał przy wymiarze podatku dochodowego, ponieważ dochody obywateli Stanów Zjednoczonych, pobierane w formie odsetek od obligacji Rzeczypospolitej Polskiej, nie ulegają zwolnieniu od podatku.

## ROZDZIAŁ II

### ZAGADNIENIE PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA W ROZWOJU HISTORYCZNYM

Kwestja podwójnego opodatkowania nabrała znaczenia stosunkowo niedawno. Najstarsza znana nam konwencja, poruszająca to zagadnienie w sposób specjalny, pochodzi z roku 1851 i była zawarta pomiędzy Prusami i Holandją<sup>1)</sup>. Przedtem spotyka się tylko ogólne klauzule w umowach handlowych, że na poddanych jednego państwa, zamieszkałych na terytorjum innego państwa, nie będą nakładane podatki wyższe, niż na krajowców<sup>2)</sup>. Ta zasada równości krajowców i cudzoziemców pod względem obowiązku płacenia podatków dziś jeszcze bardzo często spotyka się w traktatach handlowych i nawigacyjnych, jakkolwiek współczesne państwa tę zasadę uznają i stosują w całej pełni. Dziś więc ta klauzula posiada raczej tylko formalne znaczenie. Dawniej było coprawda inaczej, położenie cudzoziemca w porównaniu z krajowcami pod względem wysokości płaconych podatków było niejednokrotnie gorsze. Dlatego też w swoim czasie klauzula równouprawnienia cudzoziemców z krajowcami pod względem podatkowym była rzeczywistym postępem na drodze do usunięcia przeszkód prawnych w obrocie międzynarodowym i jako taka posiadała istotne znaczenie.

<sup>1)</sup> Ob. J. B. J. Peeters. *La législation fiscale néerlandaise relative à la double imposition*. Bulletin de l'Institut Intermédiaire International, tome I, fasc. 1—2, p. 184.

<sup>2)</sup> Trudno upatrywać w umowie pomiędzy miastami Opunt i Naupaktos z V wieku przed Chrystusem umowę, dotyczącą zagadnienia usunięcia podwójnego opodatkowania, jak to czyni Lippert (Dr. Gustav Lippert. *Das Internationale Finanzrecht*. Triest, Wien, Leipzig 1912. S. 599). Chodzi tam właściwie tylko o to, że miasto Opunt zrzeka się prawa pobierania podatków od swoich poddanych, którzy wyemigrowali do założonej przez nich kolonji Naupaktos.

Z biegiem czasu zagadnienie podwójnego opodatkowania nabiera stopniowo coraz większego znaczenia w życiu praktycznym, a następnie w nauce i w teorii. Są zawierane liczne umowy międzynarodowe, ogłasza się liczne ustawy celem usunięcia podwójnego opodatkowania, mnożą się rozprawy teoretyczne, które usiłują poddać tę kwestję ścisłej analizie naukowej. Dziś już niewątpliwie zagadnienie podwójnego opodatkowania należy do najważniejszych, choć jednak nie podstawowych kwestyj w teorii skarbowości. Na wzrost znaczenia tego zagadnienia złożyło się kilka przyczyn.

Jako najważniejszą należy wymienić rozwój stosunków międzynarodowych, przede wszystkim w dziedzinie gospodarczej. Stały i szybki wzrost środków komunikacyjnych oraz obrotów handlowych, nietylko w stosunkach wewnętrznych, lecz i zagranicznych; powstawanie wielkich przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, które posiadają oddziały i agentury nietylko na obszarze jednego państwa, ale i daleko poza jego granicami; internacjonalizacja kredytu publicznego i prywatnego — wszystko to przyczynia się do zadzierżnienia pomiędzy narodami silnych węzłów gospodarczych, które stają się coraz bardziej ożywione i obejmują coraz szersze kręgi osób i kapitałów. Oczywiście w takich warunkach kolizje pomiędzy ustawami podatkowymi poszczególnych państw i innych związków prawa publicznego w praktyce życiowej nabierają coraz większej wagi; w ten sposób zwiększa się również liczba wypadków podwójnego opodatkowania.

Bardzo ważnym czynnikiem, który silnie wpłynął na powstanie kolizyj poszczególnych ustaw podatkowych, jest tendencja rozwojowa współczesnych danin publicznych, idąca wyraźnie w kierunku personifikacji podatku <sup>1)</sup> i oparcia go na systemie progresyj. Dążenie do uwzględniania indywidualnych warunków bytu płatnika i do wprowadzenia progresywnej skali podatku musiało pociągnąć za sobą przejście od podatków przychodowych do powszechnego podatku dochodowego, który pozwala w całej pełni zastosować w systemie podatków bezpośrednich ideje personifikacji i progresji. Dążąc do opodatkowania wszystkich dochodów płatnika, ustawodawstwo

<sup>1)</sup> Clauss, *op. cit.*, str. 142.

nie zwalnia od podatku dochodów, osiągniętych zagranicą, a jednocześnie nie decyduje się na uwolnienie od podatku dochodów obcokrajowców, osiągniętych na terytorjum, które mu podlega, wychodząc ze słusznego zresztą założenia, że państwo ma prawo i powinno pobierać podatek od wszystkich dochodów, które zostały osiągnięte na jego terytorjum, bez względu na to, czy one należą do krajowców, czy też do cudzoziemców. W ten sposób powstała znaczna ilość poważnych kolizyj pomiędzy ustawami podatkowymi, która kwestji podwójnego opodatkowania nadała szczególnie ważne znaczenie.

Wreszcie jeszcze jedna przyczyna odgrywa w tej sprawie doniosłą rolę, a mianowicie wzrost potrzeb państwa, a co za tem idzie — zwiększenie ciężarów podatkowych, które dało się dotkliwie odczuć, zwłaszcza jako wynik wielkiej wojny 1914—1918 roku. Przy wysokich stawkach podatkowych dwukrotne pobranie podatku częstokroć nie jest możliwe, a w każdym bądź razie silnie krzywdzi płatnika i może go skłonić do zaniechania działalności gospodarczej w danym kraju. Podwójne opodatkowanie jest więc przeszkodą na drodze do rozwoju międzynarodowych stosunków gospodarczych.

Szczególne znaczenie kwestja podwójnego opodatkowania posiada dla tych państw, które tworzą t. zw. państwa związkowe. Mały obszar tych państw i ożywione stosunki z innymi państwami, należącymi do związku, przyczyniły się do tego, że tam najpierw zwrócono baczniejszą uwagę na kwestję podwójnego opodatkowania. Wchodzą tu w rachubę Szwajcaria, Niemcy i Stany Zjednoczone Ameryki Północnej.

W Szwajcarii <sup>1)</sup> ustawodawstwo w zakresie podatków bezpośrednich należy do poszczególnych kantonów. Pierwszy podatek bezpośredni na rzecz federacji wprowadzono dopiero w roku 1915 (podatek od zysków wojennych). Oczywiście w takich warunkach trzeba było pomyśleć o środkach, któreby mogły zabezpieczyć obywateli szwajcarskich od fiskalizmu władz podatkowych kantonalnych. W tym celu do konstytucji związkowej wstawiono odpowiedni przepis (art. 46), na mocy którego trybunał związkowy <sup>2)</sup> rozstrzyga w drodze postępowania sądo-

<sup>1)</sup> P Marx, *op. cit.*, str. 74 i nast.

<sup>2)</sup> Tribunal fédéral — Bundesgericht.

wego wszelkie spory na tle podwójnego opodatkowania, wynikającego z kolizji ustaw kantonalnych. Jurysprudencja tej najwyższej władzy sądowej w Szwajcarji ulegała jednakże dość częstym zmianom, co było jednym z najważniejszych powodów żądania kodyfikacji i reformy zasad, któremi się kierował trybunał w rozstrzyganiu sporów celem usunięcia podwójnego opodatkowania. Powstał szereg projektów odpowiednich ustaw związkowych<sup>1)</sup>, powstała w tej kwestji bogata literatura prawnicza. Żaden z tych projektów nie doczekał się realizacji, zresztą tylko jeden z nich był wniesiony pod obrady Zgromadzenia związkowego (projekt Dr. Morela z 1885 r.), a i ten upadł w głosowaniu. Do dnia dzisiejszego więc Szwajcarja nie posiada ustawy przeciwko podwójnemu opodatkowaniu w stosunkach między kantonami i jedynym źródłem uregulowania tej kwestji jest jurysprudencja trybunału związkowego, zresztą bardzo obfita i ciekawa.

Być może zresztą, że ten system, który się wytworzył i skryształizował w Szwajcarji, jest lepszy, niż byłby w razie wydania specjalnej ustawy. Żadna bowiem ustawa, choćby najlepsza i najbardziej pełna, nie potrafi przewidzieć tych wszystkich wypadków, jakie się mogą zdarzyć wobec tak znacznej liczby kantonów i odrębnych ustawodawstw podatkowych. I jeżeli w Szwajcarji co pewien czas pojawiają się nowe projekty kodyfikacji w sprawie podwójnego opodatkowania, to głównie dla tego, że projektodawcy mają nadzieję przeprowadzić przy sposobności reformę zasad, które się wytworzyły ewolucyjnie drogą jurysprudencji i które nie są na rękę niektórym kantonom w ich interesach fiskalnych.

W Niemczech<sup>2)</sup> kwestja usunięcia kolizyj między ustawami poszczególnych państw została rozwiązana zupełnie inaczej, niż w Szwajcarji, a mianowicie wskutek innego ustroju związkowego państw. W tym czasie, gdy w Niemczech kwestja podwójnego opodatkowania zaczęła dojrzewać, Niemcy nie tworzyły jeszcze państwa związkowego. Było to wtedy, gdy po klęsce

<sup>1)</sup> W r. 1862, w r. 1875 (Dubs), w r. 1885 (Morel), projekt Zürchera (zmiany w projekcie z 1885 r.), 2 projekty, przedstawione na kongres prawników szwajcarskich w 1905 r. (Speiser i Borel), wreszcie projekt Blumensteina z 1912 r.

<sup>2)</sup> Clauss, *op. cit.*, str. 148 i nast.

Austrii pod Sadową w 1866 r. rozchwiał się związek niemiecki, utworzony na kongresie wiedeńskim, i powstał pod kierownictwem Prus związek północno-niemiecki. Młode państwo znajdowało się jeszcze w stadjum organizacji, a zresztą nie posiadało w swej konstytucji odpowiedniego przepisu, któryby pozwalał kwestję podwójnego opodatkowania rozwiązać w drodze jurysprudencji sądowej tak, jak to miało miejsce w Szwajcarji. Sprawa ta została więc rozstrzygnięta przez ustawę związkową.

W r. 1867 grupa pruskich właścicieli ziemskich, zamieszkałych w Saksonji, wystąpiła do parlamentu związkowego z żądaniem usunięcia kolizyj pomiędzy ustawami podatkowymi poszczególnych państw związkowych. Sprawą tą zajęła się nawet komisja parlamentarna, ale bez rezultatu. W r. 1868 wystosowano do parlamentu trzy nowe petycje, wśród których jedna pochodziła od robotników. Prace komisji poszły teraz w szybszym tempie i w rezultacie została wydana specjalna ustawa, która po utworzeniu Rzeszy Niemieckiej była przez nowe państwo przejęta i znana jest, jako ustawa Rzeszy z dnia 13 maja 1870 roku. Ta ustawa odznaczała się jednak pewnemi lukami i wobec tego została znowelizowana w dniu 22 marca 1909 r. Posiada ona duże znaczenie dla badanej kwestji, gdyż niejednokrotnie służyła jako wzór dla licznych umów, jakie Niemcy zawierały z innymi państwami celem usunięcia podwójnego opodatkowania.

W Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej<sup>1)</sup> zagadnienie podwójnego opodatkowania zostało rozwiązane podobnie jak w Szwajcarji. Konstytucja Stanów nie daje coprawda wprost zakazu podwójnego opodatkowania, ale można to z niej pośrednio wywnioskować. Ponieważ sądy mają prawo badać zgodność wydawanych ustaw z konstytucją, więc takie ustawy podatkowe, które, zdaniem sędziów, przedstawiały niebezpieczeństwo podwójnego opodatkowania, były przez nich określane, jako sprzeczne z konstytucją. Nawiasem mówiąc, właśnie głównie z tego powodu nie mogły dojść do skutku w Stanach Zjednoczonych projekty powszechnego podatku dochodowego. Tylko podatek, pobierany na rzecz federacji, uznano za zgodny z konstytucją.

<sup>1)</sup> Lauterbach. *Die Staats- und Kommunalbesteuerung in Deutschland, England, den Vereinigten Staaten von Nordamerika und den englischen Kolonien*. 1906. S. 36.

Rezultatem takiej praktyki sądów jest to, że jurysprudencja nie przedstawia prawie żadnej wartości, jeżeli chodzi o badanie naukowe kwestji podwójnego opodatkowania. Brak tutaj norm, usuwających kolizje pomiędzy ustawami podatkowymi poszczególnych stanów, bo takich kolizyj teoretycznie być nie powinno. A jednak pomimo to w Stanach Zjednoczonych wypadki podwójnego opodatkowania czasami się zdarzają. Sądy nie mogą przewidzieć wszystkich możliwości, jakie spotkają ustawę przy jej zastosowaniu w życiu. To właśnie stanowi wadę systemu amerykańskiego w porównaniu ze szwajcarskim lub nawet niemieckim.

Musimy jeszcze poświęcić nieco uwagi kwestji podwójnego opodatkowania w stosunkach Wielkiej Brytanji i jej dominjów. Podatkowi dochodowemu w Anglii (ceduła D) podlegają dochody, osiągnięte w dominjach, jeżeli siedziba przedsiębiorstwa znajduje się w Anglii. Gdy w dominjach wprowadzono podatek dochodowy, kwestja podwójnego opodatkowania musiała być w odpowiedni sposób załatwiona. Z inicjatywy dominjów australijskich, które wprowadziły u siebie podatek dochodowy (Nowa Zelandja w r. 1891, Tasmanja w r. 1894, Wiktorja i Nowa Południowa Walja w r. 1895), parlament angielski kilkakrotnie obradował nad tą sprawą (w r. 1896, 1898, 1905, 1907), lecz bez pozytywnych rezultatów<sup>1)</sup>. Proste i słuszne wobec proporcjonalnej stopy podatkowej rozwiązanie tej kwestji wymagałoby zrzeczenia się przez Anglię na rzecz kolonij prawa pobierania podatku od dochodów przedsiębiorstw, mających siedzibę w Anglii, które zostały osiągnięte w kolonjach. Ale takie zrzeczenie się pozbawiłoby metropolję bardzo

<sup>1)</sup> Pierwsza petycja do parlamentu angielskiego w sprawie podwójnego opodatkowania była wniesiona w r. 1861 ze względu na Indje, które wprowadziły podatek dochodowy już w r. 1860. Wniosek upadł w Komisji i nie był już nawet głosowany na plenum. Bardzo charakterystyczne są powody nieprzychylnego stanowiska Komisji wobec tej petycji: świadczą one o tem, że kwestja podwójnego opodatkowania była wówczas w Anglii zlekceważona i źle rozumiana. Posłuchajmy więc, co mówi w tej sprawie Blackett (*op. cit.*, str. 7). „L'opinion générale semble avoir été que l'impôt sur le revenu britannique qui avait été appliqué d'une manière continue depuis bientôt vingt années ne devait pas être modifié pour la raison qu'un autre pays désirait adopter le même système d'impôt“.

poważnego źródła dochodu, a parlament angielski nie chciał się zdecydować na podniesienie stopy podatku dla wyrównania niedoboru budżetowego, któryby musiał z tego powodu wynikać. Wszelkie usiłowania dominjów, aby wywołać korzystną dla siebie zmianę w opinji parlamentu, spełzły na niczem. Nie pomogły nawet uchwały konferencji z 1907 r.<sup>1)</sup>. Dopiero w czasie wielkiej wojny, gdy wobec silnie powiększonych potrzeb państwa stopa podatku uległa bardzo znacznej podwyżce, kwestja ta została częściowo rozwiązana przez British Finance Act 1916<sup>2)</sup>.

W stosunkach pomiędzy państwami, które nie tworzyły związków państwowych ściślejszych czyli t. zw. państw związkowych, kwestja podwójnego opodatkowania mogła być rozwiązywana drogą umów międzynarodowych. W traktatach handlowych znajdujemy tylko ogólne klauzule; normy szczegółowe zawarte są w umowach, poświęconych specjalnie kwestji podwójnego opodatkowania. Liczba tych umów zwiększa się coraz bardziej. Dziś już niemal każde państwo jest związane konwencjami tego rodzaju. Z większych państw jedynie tylko Stany Zjednoczone nie zawarły z innymi państwami żadnej umowy w sprawie podwójnego opodatkowania, przynajmniej o ile chodzi o podatki bezpośrednie<sup>3)</sup>. Brak ten usuwa w znacznej mierze przepis art. 222 Revenue Act 1921, na mocy którego osoba, zamieszkała w Stanach Zjednoczonych, ma prawo żądać potrącenia podatków, zapłaconych w innym kraju od osiągniętych na jego terytorjum dochodów, o ile to państwo stosuje analogiczną zasadę względem dochodów własnych mieszkańców, osiągniętych na terytorjum Stanów Zjednoczonych.

W pewnych szczególnych wypadkach kwestja podwójnego opodatkowania bywa regulowana w drodze wewnętrznych za-

<sup>1)</sup> Wilhelm G. Hertz. *Die Besteuerung der Ausländer in der englischen Einkommensteuer*. Stuttgart 1910. S. 87.

<sup>2)</sup> W. E. Willan and F. Hole. *Dual Taxation in the United Kingdom of Great Britain and Ireland*. Bulletin de l'Institut Intermédiaire International, tome V, fasc. 1, p. 105.

<sup>3)</sup> E. R. Whittingham. *Double Taxation in the United States*. Bulletin de l'Institut Intermédiaire International, tome IV, fasc. 2, p. 383. W sprawie usunięcia podwójnego opodatkowania przy podatku spadkowym Stany Zjednoczone zawarły konwencję z Wielką Brytanją w roku 1899 (ob. Willan — Hole, *op. cit.*, str. 100).



rządzeń państwowych, oczywiście na podstawie pewnego porozumienia pomiędzy rządami zainteresowanych państw. Przykładem tego jest porozumienie polsko-niemieckie z dnia 14 marca 1924 r., na którego podstawie zostały wydane przez władze państwowe obydwóch krajów wewnętrzne zarządzenia celem usunięcia podwójnego opodatkowania w stosunkach pomiędzy Polską i Niemcami <sup>1)</sup>. Oczywiście takie załatwienie sprawy może mieć tylko prowizoryczne znaczenie i może obowiązywać tymczasowo aż do zawarcia formalnej konwencji.

Po wojnie 1914—1918 roku zagadnienie podwójnego opodatkowania stało się szczególnie ważne i doniosłe. Francja i Stany Zjednoczone zmuszone były wreszcie wprowadzić u siebie podatek dochodowy; wszystkie państwa, a zwłaszcza te, które brały udział w wojnie, mocno nacisnęły śrubę podatkową—w rezultacie nieusunięcie podwójnego opodatkowania stanęłoby musiało na przeszkodzie w rozwoju stosunków handlowych w obrocie międzynarodowym, tak silnie nadwątlonych podczas długotrwałej wojny i wskutek wywołanych przez nią zmian w układzie sił gospodarczych pomiędzy państwami. To też w ostatnich czasach powstał szereg nowych konwencji międzynarodowych w celu usunięcia podwójnego opodatkowania. Ożywienie w tym kierunku tłumaczy się również i tem, że wojna powołała do życia kilka nowych państw oraz zmieniła granice państw. Silne węzły gospodarcze, jakie były związane dawniej podczas wspólnego bytu państwowego, przenikają również i dzisiaj poprzez nowe granice. Właśnie dla tych nowych państw oraz tych, które przesunęły swe dawne granice, niebezpieczeństwo podwójnego opodatkowania przedstawiło się w poważnych rozmiarach. To też liczba zawieranych umów międzynarodowych w tej kwestji jest raczej za małą, niż za dużą. Największe znaczenie posiada konwencja, zawarta w Rzymie w dniu 13 czerwca 1921 r. pomiędzy państwami sukcesyjnymi b. monarchji austriacko-węgierskiej. Podpisało ją 6 państw (Austria, Węgry, Włochy, Polska, Rumunja i Jugosławja). Jest to więc pierwsza międzynarodowa umowa w sprawie podwójnego opodatkowania, do której

<sup>1)</sup> W Polsce Ministerstwo Skarbu załatwiło tę sprawę okólnikiem z dnia 27 marca 1924 r. L. 933 D. P. i O. Gr. II. (Ob. artykuł Dr. Wł. Adamkiewicza w „Przeglądzie Przemysłowo-Handlowym“ Nr. 14 z 1924 r.).

przystąpiła tak znaczna liczba państw. Inne umowy tego rodzaju były zawierane tylko przez dwa państwa.

Kwestja podwójnego opodatkowania w Polsce posiada doniosłe znaczenie. Węzły gospodarcze, które ją łączą z b. państwami zaborczymi, a zwłaszcza z Niemcami i z Austrią, wymagają zwrócenia uwagi na to zagadnienie. Chodzi tu z jednej strony o oddziały przedsiębiorstw polskich zagranicą oraz w Gdańsku, a z drugiej strony o znajdujące się na terytorjum polskiem oddziały i zakłady przedsiębiorstw zagranicznych. W pierwszym wypadku zachodzi kwestja ochrony interesów polskich przedsiębiorstw, w drugim zagadnienie usunięcia podwójnego opodatkowania występuje w charakterze koniecznego warunku przedwstępного dla przyciągnięcia kapitałów zagranicznych do Polski. W obydwóch wypadkach chodzi więc o żywotne interesy kraju.

Tymczasem obecny stan tej kwestji jest najzupełniej niezadowolający. Umowy rzymskiej z 1921 roku Polska nie ratyfikowała, wychodząc ze słusznego zresztą założenia, że wobec odmiennych systemów podatkowych w państwach sukcesyjnych b. monarchji austriacko-węgierskiej oraz wobec niejednakowych węzłów gospodarczych, jakie Polskę łączą z temi państwami, podwójne opodatkowanie powinno być rozstrzygnięte na drodze konwencji z każdym państwem oddzielnie. Natomiast Polska zawarła odpowiednie umowy z Austrią, z Czechosłowacją oraz z Gdańskiem. Żadna z tych umów nie została dotychczas ratyfikowana.

Obecnie obowiązują w tej dziedzinie oprócz tymczasowego porozumienia z Niemcami, o czym już wspomniano wyżej, tylko nieliczne przepisy, które jakkolwiek zagadnienia podwójnego opodatkowania nie rozwiązują, jednakże w pewnej mierze łagodzą jego skutki. Mamy tu na myśli aneks C do konwencji handlowej z Austrią <sup>1)</sup> oraz art. 6 umowy polsko-francuskiej w przedmiocie ustroju przemysłu naftowego, podpisanej w Paryżu w dniu 6 lutego 1922 r. <sup>2)</sup>.

W umowie z Austrią chodzi wyłącznie o spółki przemysłowe i przewozowe, których działalność rozciągała się przed

<sup>1)</sup> *Dziennik Ustaw*, R. 1923, Nr. 4, poz. 19.

<sup>2)</sup> *Dziennik Ustaw*, R. 1923, Nr. 106, poz. 832.

dniem 1 listopada 1918 r. na terytorja, obecnie należące częściowo do Polski, częściowo zaś do Austrii, a które chcą dokonać podziału przedsiębiorstwa na dwie niezależne od siebie prawnie firmy lub przenieść siedzibę z Austrii do Polski. Przychody tych spółek, pochodzące z działalności zakładów, znajdujących się na terytorjum Rzeczypospolitej Polskiej, oraz ich majątek, położony w Polsce, zwolniono w Austrii od podatków zarobkowego i majątkowego, począwszy od 1919 r. Umowa z Francją zwalnia kapitały francuskie, które będą w przyszłości inwestowane w polskim przemyśle naftowym, od „podatków od kapitału i ewentualnych przymusowych pożyczek”. Umowa ta, tak korzystna dla Francji, odbiegająca zasadniczo treścią swoją od ogólnych zasad, stosowanych w umowach, dotyczących podwójnego opodatkowania, była podpisana przez Polskę, jak to wynika z jej tekstu: 1) ze względu na „korzyści, zapewnione Polsce przez rozmaite umowy, podpisane z Rządem Francuskim”, 2) ze względu na chęć przyciągnięcia kapitałów francuskich do Polski „w celu rozwoju ich współdziałania w przemyśle naftowym w Polsce”.

Z biegiem czasu kwestją podwójnego opodatkowania zaczynają się interesować instytucje międzynarodowe. Jeszcze w końcu ubiegłego stulecia Instytut prawa międzynarodowego w Paryżu zainteresował się tem zagadnieniem, początkowo tylko w stosunku do podatku spadkowego, później również i w stosunku do podatków bezpośrednich. Na sesjach Instytutu kilkakrotnie podnoszono tę kwestję w specjalnych referatach. Nie osiągnięto jednakże żadnych konkretnych rezultatów w formie zbiorowych umów międzynarodowych<sup>1)</sup>.

Szczególne doniosłość zagadnienia podwójnego opodatkowania po wojnie zwróciła na siebie uwagę aż trzech instytucji międzynarodowych. Tak więc kwestją tą zajmują się kolejno: Międzynarodowy Instytut Pośrednictwa, Międzynarodowa Izba Handlowa, a wreszcie Liga Narodów.

Działalność Międzynarodowego Instytutu Pośrednictwa (Institut Intermédiaire International) ograniczyła się do zebrania materiałów co do stanu kwestji podwójnego opodatkowania w poszczególnych państwach ze szczególnem

<sup>1)</sup> Lippert, *op. cit.*, str. 628.

uwzględnieniem odnośnego ustawodawstwa podatkowego oraz praktyki władz skarbowych w tym kierunku. Prace te, dosyć różnorodnej wartości, zostały ogłoszone w formie specjalnych artykułów w kwartalniku p. t. „Bulletin de l'Institut Intermédiaire International”, które, nie poruszając ogólnych zagadnień teoretycznych, stanowią cenny materiał informacyjny.

Na znacznie szerszą skalę były przeprowadzone badania Międzynarodowej Izby Handlowej (Chambre de Commerce Internationale). Już na pierwszym (organizacyjnym) Kongresie Izby w Paryżu w r. 1920 powzięto uchwałę, domagającą się, aby „zrzeszone w Izbie państwa niezwłocznie przystąpiły do zawarcia umów międzynarodowych dla uniknięcia konieczności płacenia więcej niż jednego podatku od jednego i tego samego dochodu zarówno przez osoby fizyczne jak i prawne”. Dla zbadania zagadnienia powołano specjalną komisję, składającą się z 28 członków, reprezentujących sfery handlowe i przemysłowe 10 państw. Prace tej komisji, pomimo jej zbyt licznego składu, posuwały się szybko naprzód. Na zasadzie jej sprawozdania Kongres londyński w r. 1921 uchwalił rezolucję, w której wskazano zasady, jakimi się należy kierować przy zawieraniu umów celem usunięcia podwójnego opodatkowania. W roku 1922 komisja podjęła pracę na nowo, korzystając z uwag, jakie nadesłały poszczególne komitety narodowe Izby co do rezolucji, powziętej na Kongresie londyńskim. Rezultatem tej pracy jest projekt rezolucji, składającej się z 15 artykułów, które zawierają wytyczne dla uregulowania kwestji podwójnego opodatkowania w drodze umów międzynarodowych<sup>1)</sup>. Projekt ten został przedłożony Kongresowi w Rzymie w 1923 roku i uzyskał jego aprobatę. W porównaniu z rezolucją Kongresu londyńskiego widzimy tu treść nietylko obszerniejszą, ale również bardziej sprecyzowaną i jednolitą w swojej strukturze.

A wreszcie i Liga Narodów zajęła się tą kwestją. Sekcja finansowa Ligi powołała czterech ekspertów i poleciła im zbadać: 1) jakie skutki gospodarcze wywołują fakty podwójnego opodatkowania z punktu widzenia równomierności w rozłożeniu ciężarów podatkowych (kwestja przerzucenia podatków)

<sup>1)</sup> Chambre de Commerce Internationale. Brochure Nr. 25. *Doubles impôts*. P. 12—15, 24—26.

oraz z punktu widzenia wolnego obrotu towarów i kapitałów, 2) jakie są słuszne zasady ogólne celem uniknięcia podwójnego opodatkowania, 3) w jaki sposób najlepiej uniknąć niebezpieczeństwa podwójnych podatków, czy przez wewnętrzne ustawy krajowe, czy przez poszczególne konwencje, czy też przez powszechną umowę międzynarodową. Jak widzimy, zakres pytań jest dość obszerny. W dniu 3 kwietnia 1923 roku eksperci przedstawili wspólne sprawozdanie <sup>1)</sup>, które stanowi w literaturze naukowej najpoważniejsze źródło do studiów nad zagadnieniem podwójnego opodatkowania. Raport czterech ekspertów nie zawiera wprawdzie projektu konwencji międzynarodowej, co zresztą nie było ich zadaniem, ale przedstawia subtelną analizę zagadnienia i wskazuje zasady, jakimi należy się kierować w celu usunięcia niebezpieczeństwa podwójnego opodatkowania, wraz z ich umotywowaniem teoretycznym.

Wkrótce potem dalszą pracę nad zagadnieniem podwójnego opodatkowania powierzono 7 ekspertom technicznym <sup>2)</sup>, których zadaniem było zbadanie tej kwestji na tle obowiązujących przepisów prawnych w poszczególnych państwach z punktu widzenia praktyki skarbowej i dostarczenie podstawy do zawierania umów międzynarodowych w celu usunięcia podwójnego opodatkowania. Raport ekspertów technicznych został przedstawiony Sekcji finansowej Ligi Narodów w dniu 7 lutego 1925 roku <sup>3)</sup>.

<sup>1)</sup> Société des Nations. E. F. S. 73—F. 19. Commission Économique et Financière. *Rapport sur la double imposition* présenté au Comité financier par MM. Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp. Genève 1923.

<sup>2)</sup> Eksperci techniczni byli przedstawieni na żądanie Sekretarjatu Generalnego Ligi Narodów przez następujące państwa: Belgię, Francję, Wielką Brytanię, Włochy, Holandję, Szwajcarję i Czechosłowację.

<sup>3)</sup> Société des Nations. F. 212. *Double imposition et évasion fiscale*. Rapport et Résolutions présentés par les experts techniques au Comité financier de la Société des Nations. Genève, 7 février 1925.

## CZEŚĆ TEORETYCZNA

### ROZDZIAŁ III

#### TEORETYCZNE PODSTAWY ZAGADNIENIA

Podwójne opodatkowanie jest złem i to nietylko z punktu widzenia nadmiernie i niesłusznie obciążonej jednostki, lecz również i z punktu widzenia państwa, które dążyć powinno do osiągnięcia równomierności przy nakładaniu podatków na poszczególne warstwy ludności. Trzeba więc znaleźć środki celem usunięcia tego zła. Jeżeli pomiędzy ustawami podatkowymi poszczególnych państw zachodzą kolizje, które wywołują niebezpieczeństwo podwójnego opodatkowania, to fakt ten należy niewątpliwie położyć na karb niezachowywania przez ustawodawców tych państw jednakowych zasad przy nakładaniu podatków. Jeżeli prawo nakładania podatków na jedno i to samo źródło rozszcza sobie dwa różne państwa, to oczywiście wchodzi tu w grę nieustalenie pojęć, kiedy państwu to prawo przysługuje, a kiedy nie.

Rozwiązania zagadnienia podwójnego opodatkowania należy więc szukać na drodze ścisłego określenia tych czynników, które stanowią o związku pomiędzy płatnikiem i jego dochodem z jednej strony, a państwem z drugiej strony. Innemi słowy, należy znaleźć odpowiedź na pytanie, kiedy państwo ma prawo do nakładania podatków. Chodzi tu więc o zrozumienie istoty podatku, podstaw jego istnienia. Przez rozwinięcie w odpowiednim kierunku pewnych pojęć co do zasadniczych ogólnych kryterjów dla pociągania ludności do świadczeń na rzecz państwa można dojść do wyprowadzenia racjonalnej podstawy, która da możliwość rozwiązania zagadnienia podwójnego opodatkowania.

Jakimi względami winien się kierować ustawodawca przy nakładaniu podatków—oto jest zagadnienie, które w teorii skarbowości wywołało wiele sporów i ostatecznie nie zostało sprecyzowane. Państwo zaspokaja potrzeby zbiorowe ludności, zamieszkującej podległe mu terytorjum. W tym celu musi uzyskać środki materialne, z których najważniejsze są podatki. Że ludność powinna płacić podatki, aby w ten sposób przysporzyć państwu środków na pokrycie wydatków, co do tego nie zachodzi żadna różnica zdań. Jeżeli zaś są pewne rozbieżności poglądów, to tylko co do tego, jakie kryterjum należy przyjąć przy rozłożeniu ogólnej sumy podatków na poszczególne grupy ludności. Z nowszych poglądów należy tu wymienić następujące:

1) Podatek jest zapłatą za usługi, które państwo dostarcza społeczeństwu. Tak jest niewątpliwie, pomiędzy podatkiem a korzyścią, jakie społeczeństwo osiąga wskutek takiego lub innego użycia przez państwo otrzymanej kwoty, istnieje bezpośredni związek. Jeżeli jednak na tej podstawie chcielibyśmy ustalić związek pomiędzy sumą podatków, zapłaconych przez każdą osobę, a korzyściami, jakie ona wzamian za to otrzymuje od państwa, to okazałoby się, że obecnie w żadnym systemie podatkowym, istniejącym w rzeczywistości, nie dałoby się to osiągnąć. Żadne państwo nie traktuje dzisiaj podatku, jako równowartości usług, udzielanych pojedynczym osobom. Ta idea bodaj nigdy nie była konkretnie zastosowana i zawsze pozostawała wyłącznie w sferze teorii. Jest to t. zw. teoria ekwiwalentu <sup>1)</sup>.

2) Drugi kierunek polega na tem, że podatek należy traktować, jako premję ubezpieczeniową. Konsekwentnie należałoby żądać, aby w razie doznania przez poszczególnych płatników jakichkolwiek szkód państwo wypłacało odszkodowanie. Takie stanowisko nie da się jednak utrzymać. Państwo nie wypłaca poszkodowanym żadnych odszkodowań, a jeżeli niejednokrotnie przychodzi im z materialną pomocą, to bynajmniej nie z obowiązku, którego charakter odpowiadałby zobowiązaniom, wpływającym z umowy ubezpieczeniowej. Państwo ma obowiązek stworzyć takie warunki życia, aby jego poddani mogli

<sup>1)</sup> Najwybitniejszym zwolennikiem tego poglądu był Paul Leroy-Beaulieu. Ob. jego *Traité de la science des finances*. Tome I. Paris 1877. Ob. również P. J. Proudhon. *Théorie de l'impôt*.

spokojnie używać swoich dóbr osobistych i materialnych, aby nie doznawali żadnych szkód; nie jest jednakże instytucją asekuracyjną, a więc podatek nie może być traktowany, jako premja ubezpieczeniowa.

3) Obecnie w nauce skarbowości niemal powszechnie uznane zdobyła sobie t. zw. teoria możliwości płacenia <sup>1)</sup>. Państwo jest związkiem przymusowym i powinno dbać o dobro ogółu. Poszczególne jednostki obowiązane są przyczyniać się do zaspokojenia ogólnych potrzeb zbiorowych częścią swego dochodu w miarę sił i możliwości, nie mogą natomiast żądać od państwa za własne świadczenia odpowiedniej ilości usług. Ponad interesem jednostki istnieje wyższy interes publiczny, któremu wszyscy muszą się podporządkować. Jeżeli państwo uznaje za słuszne, aby pewne grupy społeczne otrzymywały stosunkowo większą ilość usług, to z tego nie wynika, aby one ponosiły odpowiednio zwiększone świadczenia w formie podatków. Inne zasady mogą być stosowane przy podziale usług, inne przy nakładaniu podatków. Oprócz głównego zadania—dostarczania państwu środków na zaspokojenie jego potrzeb—podatek może mieć i inny cel, uboczny—powinien naprzykład wywoływać inny rozdział dochodu społecznego pomiędzy poszczególne grupy ludności, niż ten, jaki się dokonywa w rzeczywistości.

Teoria możliwości płacenia wywarła znaczny wpływ na ustawodawstwo podatkowe całego szeregu państw. Jeżeli się zgodzimy na to, że najbardziej charakterystyczną cechą systemu podatkowego, opartego na tej teorii, jest uwzględnianie indywidualnych warunków bytu każdego płatnika, to musimy uznać, że ustawodawstwa podatkowe niemal wszystkich państw europejskich oraz znacznej liczby państw w pozostałych częściach świata znajdują się pod wyraźnym wpływem teorii możliwości płacenia. Dążenie do opodatkowania ludzi zamożnych w silniejszym stopniu, niż ludzi, posiadających niewielkie dochody, co się wyraża zastosowaniem progresywnej stopy podatkowej; dążenie do zwolnienia od podatku takich jednostek, których dochody zaledwie wystarczają na utrzymanie życia; uzależnianie „minimum egzystencji“ od stanu rodzinnego — wszystko to

<sup>1)</sup> R. Wagner. *Finanzwissenschaft*. Band II.

świadczy o chęci ustawodawstw do uwzględniania odrębnych warunków bytu każdego płatnika.

Nie można jednak wskazać takiego rzeczywiście istniejącego systemu podatkowego, gdzie ideał teorii możliwości płacenia byłby przeprowadzony w całej pełni. Każdy system podatkowy zawiera szereg odstępstw od tego teoretycznego ideału. Przy wydawaniu ustaw podatkowych bardzo często bowiem decydują względy praktyczne, które zmuszają do odstępstw od teoretycznego ideału, dążenie do zapewnienia państwu maximum dochodów, które każe szukać źródeł dochodu ze wszelką ceną, a więc również ze szkodą mniej zamożnych jednostek, a wreszcie wpływy różnych grup społecznych, broniących swoich osobistych interesów, niezawsze zgodnych z interesem państwa. Ustawy podatkowe są więc przeważnie rezultatem kompromisu, a w takich warunkach trudno mówić o konsekwentnym przeprowadzeniu jakiegokolwiek zasady teoretycznej, choćby nawet powszechnie uznanej. To wszystko jednak nie może być podstawą do zaprzeczenia temu, że teoria możliwości płacenia jest zasadniczą ideją, która rządzi systemami podatkowymi niemal wszystkich państw cywilizowanych. Wobec tego można uznać za słuszne tylko takie rozwiązanie zagadnienia podwójnego opodatkowania, które bezpośrednio lub choćby tylko pośrednio wynika z teorii możliwości płacenia.

Teoria możliwości płacenia odrzuca żądanie równowartości płaconych podatków i otrzymywanych wzamian świadczeń ze strony państwa w stosunku do poszczególnych jednostek. W wypadku, gdy pewna osoba korzysta z usług jednego tylko państwa, ta zasada nie wzbudza żadnych wątpliwości wśród zwolenników tej teorii. Jeżeli jednak ta sama osoba będzie korzystała z usług dwóch państw, to czy nie jest słuszne, aby podział podatków pomiędzy zainteresowane państwa dokonywał się proporcjonalnie do wartości świadczeń na rzecz płatnika, udzielonych przez każde państwo? Czy odrzucenie teorii ekwiwalentu dotyczy tylko stosunku jednostki do państwa, czy też powinno mieć zastosowanie również i wtedy, gdy wchodzi w grę interes dwóch państw? To jest kwestja sporna i dlatego należy ją wyjaśnić. Przy rozwiązywaniu zagadnienia podwójnego opodatkowania teoretycy bardzo często powołują się na porównanie usług, otrzymywanych od różnych państw, jako na moment, który w tym

względnie powinien odgrywać wybitną rolę <sup>1)</sup>. Zdaniem naszym, podobne stanowisko nie da się utrzymać. Jeżeli uznajemy zasadę, że wysokość płaconych podatków nie powinna zależeć od wartości otrzymanych od państwa świadczeń, to z tego wynika, że podstawą do nałożenia podatku na daną jednostkę nie są świadczone jej usługi, lecz zupełnie co innego, a mianowicie posiadanie dochodu. Kto nie posiada żadnego dochodu (względnie majątku), nie może być zobowiązany do płacenia podatków, jakkolwiek korzysta z usług państwa. Gdyby więc przyjąć zasadę, że podział należnych od danej jednostki podatków powinien być dokonywany w stosunku do wartości świadczeń ze strony poszczególnych państw na rzecz płatnika podatku, to w takim razie trzeba by było zgodzić na to, że fakt korzystania z usług państwa stwarza obowiązek podatkowy, a więc wróciłoby się do teorii ekwiwalentu. Z tego wynika zupełnie jasno, że podobne rozwiązanie kwestji podwójnego opodatkowania, które opiera się choćby tylko częściowo na uwzględnianiu wartości świadczeń państwowych na rzecz jednostek, jest sprzeczne z teorią możliwości płacenia.

Jakie więc kryterjum należy przyjąć za podstawę przy rozdziale podatków pomiędzy poszczególne zainteresowane państwa? Jeżeli obowiązek płacenia podatków powstaje z chwilą otrzymania dochodu i zwiększa się w miarę powiększania dochodu, to stąd wyciągamy wniosek, że rozwiązanie zagadnienia podwójnego opodatkowania powinno być dokonane na zasadzie pochodzenia tego dochodu. Musimy więc w każdym wypadku ustalić: 1) jakie czynniki wywołały powstanie dochodu, 2) jaki związek gospodarczy zachodzi pomiędzy temi czynnikami a wchodzącymi w grę państwami. Jest to jedynie słuszne rozwiązanie, o ile staniemy na gruncie teorii możliwości płacenia.

Nauka ekonomji mówi nam, że czynnikami, które współdziałają przy wytwarzaniu dóbr ekonomicznych czyli docho-

<sup>1)</sup> Ob. np. Bruins et Co., *op. cit.*, str. 32. oraz Clauss, *op. cit.*, str. 834. Dr. G. Antoni (*Die Steuersubjekte in Zusammenhalte mit der Durchführung der Allgemeinheit der Besteuerung nach den in Deutschland geltenden Staatssteuergesetzen*. Finanz - Archiv, Bd. V, 1888, S. 986) posuwa się nawet do żądania wprowadzenia specjalnego podatku od osób, uzyskujących dochód zagranicą, jako ekwiwalentu za korzystanie z usług państwa.

du społecznego są: natura, praca i kapitał. W obecnym ustroju gospodarczym różnica pomiędzy naturą i kapitałem, jako czynnikami wytwórczymi, jest zupełnie zatarta i w praktyce nie da się przeprowadzić. Pomijając t. zw. „dobra wolne”, które natura dostarcza nam w ilości nieograniczonej i które wobec tego nie posiadają żadnej wartości zamiennej, wszystkie inne dobra naturalne posiadają pewną określoną wartość majątkową i stanowią własność poszczególnych jednostek, ewentualnie własność zbiorową. Podobnież kapitał stanowi majątek, który posiada swego właściciela. Dlatego też w naszych dalszych rozważaniach będziemy mówili wyłącznie o pracy i kapitale, jako o czynnikach wytwórczych. Jasną jest rzeczą, że mamy tu na myśli wyłącznie t. zw. kapitał wytwórczy, skoro bowiem kapitał jest przeznaczony na spożycie, nie może współdziałać przy wytwarzaniu nowych dóbr ekonomicznych.

Wspólne działanie pracy i kapitału daje w rezultacie dochód. Dochodem społecznym z punktu widzenia ekonomicznego nazywamy ogół wytworzonych dóbr gospodarczych po potrąceniu równowartości zużytej przy procesie wytwórczym części kapitału. Jak wiadomo, produkcja nowych dóbr ekonomicznych wymaga zużycia czyli amortyzacji części kapitału, zaangażowanego w procesie wytwórczym. Ostatecznym rezultatem produkcji jest więc z jednej strony powstanie nowego zapasu dóbr ekonomicznych, a z drugiej strony strata części dóbr, które były użyte do danej produkcji. Różnica pomiędzy powyższymi ilościami dóbr ekonomicznych czyli ich czysty przyrost jest więc dochodem społecznym.

Ponieważ te dobra są to rzeczy materialne, więc i dochód jest przedmiotem materialnym, jakkolwiek może być dzielony na części abstrakcyjne, a jako taki posiada wyraźny związek z terytorjum, na którym został osiągnięty. Mówi się więc o miejscu wytworzenia dochodu.

Należy teraz zastanowić się nad kwestją, z jakim państwem związane są węzłami gospodarczymi obydwie czynniki, które wywołują powstanie dochodu: praca i kapitał. Interes gospodarczy łączy je oczywiście i bezspornie z miejscem wytworzenia dochodu, gdzie one są zaangażowane. Ale ten wzgląd nie może wystarczyć, chodzi bowiem o pochodzenie tych czynników. Co do pracy, jako czynnika wytwórczego, to sprawa

przedstawia się tu jasno i prosto. Miejsce, gdzie znajdują się materialne rezultaty pracy, odgrywa tutaj zasadniczą i wyłączną rolę. Działalność gospodarcza człowieka, skierowana do osiągnięcia dochodu, łączy jego interes z miejscem wytworzenia dochodu. Miejsce faktycznego wykonywania pracy nie posiada tu żadnego znaczenia, zwykle zresztą łączy się z miejscem wytworzenia dochodu. W pewnych wypadkach może być zresztą inaczej. Dyrektor wielkiego przedsiębiorstwa z siedzibą w Londynie może kierować interesami zakładu, który znajduje się na przykład w Indjach, ale jego praca organizacyjna jest najściślej związana z tym zakładem, ponieważ ma na celu zwiększenie jego rentowności. Miejsce zamieszkania lub pobytu nie może mieć wpływu na wytwarzanie dóbr, lecz na ich spożycie, a to jest wzgląd, który tu nie powinien odgrywać żadnej roli. Nie spożycie, lecz wytwarzania dochodu daje teoretyczną podstawę do nakładania podatków<sup>1)</sup>. A więc pochodzenie pracy, jako czynnika, wywołującego powstanie dochodu, pokrywa się najdokładniej z miejscem wytworzenia dochodu.

Jeżeli natomiast chodzi o drugi czynnik wytwórczy, a mianowicie o kapitał, to tutaj zagadnienie staje się bardziej skomplikowane. Kapitał nie jest jak praca pierwotnym, lecz tylko wtórnym czynnikiem i dlatego miejsce jego pochodzenia niezawsze będzie się pokrywało z miejscem wytworzenia dochodu. Powstawanie kapitału jest zależne od pracy oraz od kapitałów już istniejących, ponieważ chodzi tutaj o niespożytą część dóbr wytwarzanych, do czego, jak wiadomo, potrzeba współdziałania obydwóch czynników wytwórczych: i pracy i kapitału. Kapitał, już istniejący w momencie rozpoczęcia produkcji, jest również wynikiem poprzednich procesów wytwórczych. Idąc coraz dalej wstecz, dochodzi się do przekonania, że kapitał w gruncie rzeczy zawdzięcza swe powstanie pracy wszystkich poprzednich pokoleń. Jeżeli wartość kapitału wobec zmian

<sup>1)</sup> W ustawodawstwie skarbowem bardzo często zdarzają się wypadki nakładania podatków od aktów spożycia i to nietylko jeżeli chodzi o podatki konsumcyjne, ale nawet przy podatkach bezpośrednich (np. mieszkaniowym, od skrzynek depozytowych i t. p.). Nie należy zapominać, że chodzi tu o techniczną podstawę wymiaru podatków, gdyż intencją ustawodawcy jest tutaj obciążenie dochodu. Ustawodawca domniemywa, że kto skutecznie większe wydatki, posiada większy dochód.

w układzie stosunków gospodarczych ulegała w przeszłości i ulega dziś jeszcze poważnym zmianom, to ta okoliczność nie może zmienić faktu, że źródłem powstania kapitału jest praca. Jeżeli bowiem jakieś dobro ekonomiczne ulega zmianom w wartości, to musi wprawdzie zaistnieć, a zasługa powstawania dóbr (oraz kapitału) należy się wyłącznie pracy. Ponieważ miejsce pochodzenia pracy określa się miejscem wytworzenia dochodu, więc celem odkrycia pochodzenia kapitału należy zbadać, gdzie został wytworzony dochód, którego część niespożyta stanowi kapitał.

Oczywiście, rozumiane w ten sposób pochodzenie kapitału nie może być ustalone w każdym poszczególnym wypadku. Ale to jest zupełnie zbyteczne. Wiadomo bowiem, że kapitał musi posiadać właściciela, a jeżeli ten właściciel wraz ze swoim kapitałem przenosi się na inne miejsce, to zrywa wszelką łączność z krajem dotychczasowego pobytu i nawiązuje łączność z nową ojczyzną. To wszystko zależy od jego woli, która w ten sposób może nadawać kapitałowi nowe pochodzenie—wtórne. Wobec wolności obrotu kapitałów miejsce ich pochodzenia należy wiązać z osobą właściciela. Pojęte w taki sposób zagadnienie pochodzenia kapitału jest już możliwe do rozstrzygnięcia. Ponieważ jednak nawet i w tej formie nasuwa ono cały szereg niejasnych i wątpliwych momentów, więc szczegółowe jego zbadanie odłożymy do jednego z następnych rozdziałów.

Na zasadzie dotychczasowych rozważań możemy w każdym poszczególnym wypadku ustalić miejsce pochodzenia i pracy, i kapitału. Pozostaje jednak jeszcze do rozstrzygnięcia, w jaki sposób należy określić udział obydwóch czynników przy wytworzeniu dochodu. Kwestja ta nastęrcza poważne trudności teoretyczne. Przez współdziałanie w procesie produkcji obydwóch czynników wytwórczych: i pracy, i kapitału otrzymuje się pewien dochód, który nie mógłby powstać zupełnie, gdyby tego współdziałania nie było. W takich warunkach trudno jest znaleźć słuszne kryterjum dla określenia udziału, jaki z ogólnego dochodu powinien przypadać kapitałowi, a jaki pracy. Tego rodzaju zagadnienie może być wdzięcznym tematem dla abstrakcyjnych teoretycznych rozważań i jako takie wykracza poza ramy niniejszej pracy. Życie jednak musiało znaleźć jakieś praktyczne rozwiązanie tej kwestji, nie oglądając się na możli-

wość znalezienia idealnie sprawiedliwego rozwiązania. A więc w obecnym ustroju gospodarczym udział kapitału w dochodzie określa się stopą procentową. Na tej właśnie podstawie — faktycznych stosunków życiowych — powinniśmy szukać rozwiązania interesującego nas zagadnienia.

Stopa procentowa od kapitału nie jest czemś stałym, zmienia się bowiem zarówno w czasie jak i w przestrzeni. Jaką więc wysokość stopy procentowej należy przyjąć przy ustalaniu przypadającego na kapitał udziału w dochodzie? Pozornie zdawałoby się, że skoro dochód został wytworzony w pewnym kraju, to dla określenia udziału kapitału w tym dochodzie powinny być miarodajne stosunki kredytowe w tym, a nie innym kraju. Postaramy się jednakże wykazać, że tak nie jest. Zagadnienie zysku z kapitału jest kwestją dość skomplikowaną, musimy więc nieco bliżej zapoznać się z niem. Będzie chodziło przede wszystkim o zorientowanie się w przyczynach zmienności stopy procentowej.

Jeżeli weźmiemy na uwagę stosunki kredytowe jakiegoś kraju w pewnym określonym czasie, to zauważymy tutaj dużą różnorodność w stosowaniu stopy procentowej. Nie wchodząc w szczegóły tego zagadnienia, możemy wskazać na dwa zasadnicze czynniki, regulujące wysokość stopy procentowej na pewnym odrębnym obszarze gospodarczym i w pewnym czasie.

Chodzi tu z jednej strony o rodzaj gwarancji, jaką dłużnik daje wierzycielom, albo też poprostu o stopień zaufania wierzyciela do wypłacalności i terminowego wykonywania zobowiązań przez dłużnika. Oczywiście, jeżeli kapitalista ma obawy co do przyszłej wypłacalności dłużnika lub ewentualnie tylko co do terminowego wykonywania przezeń zobowiązań, naprzykład uiszczania odsetek, to będzie żądał w pierwszym wypadku rzeczowych gwarancji, aby zabezpieczyć się przed możliwością utraty kapitału, a w drugim wypadku wyższej stopy procentowej, która będzie dla niego ekwiwalentem za poniesione trudy i koszty przy egzekwowaniu należności oraz za utracone korzyści, które mógłby osiągnąć w wypadku terminowego wywiązania się dłużnika z zaciągniętych zobowiązań. Widzimy więc, że w tym wypadku chodzi o sytuacje wyjątkowe i dlatego stosowanej tutaj stopy procentowej nie można uważać za normalny czysty zysk z kapitału, ponieważ jej wysokość jest w czę-

ści wywołana możliwością poniesienia przez wierzyciela szkód i strat.

Najważniejszym jednak czynnikiem, decydującym o wysokości stopy procentowej, jest stosunek podaży kapitału do jego zapotrzebowania. Zmienia się on w czasie i w przestrzeni. Nas obchodzą tutaj specjalnie różnice, zachodzące pod tym względem pomiędzy rozmaitymi państwami. Tam, gdzie stosunek podaży kapitałów do ich zapotrzebowania jest względnie wysoki, mówimy o nadmiarze kapitałów; tam, gdzie ten stosunek jest względnie niski, daje się odczuwać brak kapitału.

Zdawałoby się, że skoro jest uznana i stosowana zasada wolności obrotu kapitałów, podobne różnice nie powinny mieć miejsca. Tak jednakże nie jest. Nawet w stosunku do tych krajów, pomiędzy którymi nie istnieją przeszkody w swobodzie obrotu kapitałów, różnice stopy procentowej są tak silne, że nie mogą być wytłumaczone koniecznością istnienia pewnych momentów przejściowych dla przywrócenia równowagi w stosunkach kredytowych. Niewątpliwie działają tutaj specjalne przyczyny, które wywołują istnienie różnic w stosunku podaży kapitałów do ich zapotrzebowania. Mamy tu na myśli brak dostatecznej znajomości stosunków prawnych i gospodarczych, które istnieją w obcym kraju. W psychice kapitalisty wytwarza się na tem tle brak zaufania do zagranicznego dłużnika, co oczywiście stanowi bardzo poważną przeszkodę do odpływu kapitału z tych krajów, które posiadają jego względny nadmiar, do tych krajów, które odczuwają jego względny brak. W takich warunkach muszą więc istnieć różnice w wysokości stopy procentowej w różnych krajach. Ze względu na stan psychiczny kapitalisty można je do pewnego stopnia traktować, jako premję za ryzyko, które powstaje wskutek braku dostatecznie silnego zaufania do zagranicznego dłużnika, jakkolwiek w rzeczywistości może nie być zupełnie podstaw do podobnego stanowiska wierzyciela względem dłużnika. Właśnie z tego powodu nie można tej różnicy traktować, jako właściwego udziału kapitału w dochodzie. Chodzi tu bowiem o moment tylko akcesoryjny. Dlatego też dla określenia udziału kapitału w dochodzie będziemy brali na uwagę wysokość stopy procentowej raczej w kraju pochodzenia kapitału, niż w kraju jego użycia do produkcji.

Takie postawienie sprawy jednakże nie wyczerpuje zagad-

nienia. Jeżeli pewne psychiczne właściwości kapitalisty stoją na przeszkodzie równomiernemu ustosunkowaniu się w poszczególnych krajach podaży kapitału do jego zapotrzebowania, to powstające wskutek tego różnice w wysokości stopy procentowej w tych krajach nie mogą być traktowane wyłącznie, jako premje za ryzyko, które ponosi kapitalista, korzystając z niezupełnie pewnej lokaty, przynajmniej w jego wyobrażeniu. Gdyby bowiem tego rodzaju przeszkody w obrocie międzynarodowym kapitałów nie istniały i rozkład tych kapitałów pomiędzy poszczególne kraje był wszędzie równomiernie dokonany stosownie do ich zapotrzebowania, wysokość stopy procentowej musiałaby ulec wyrównaniu, a więc podniosłaby się w krajach, które odznaczają się faktycznie nadmiarem kapitału, oraz obniżyłaby się w tych krajach, które odczuwają jego brak. Z tego właśnie względu faktycznie istniejąca stopa procentowa w kraju pochodzenia kapitału jest z reguły zawsze nieco niższa, a stopa procentowa w miejscu wytworzenia dochodu wyższa od tej teoretycznej stopy procentowej, którą należałoby uważać za normalny udział kapitału w dochodzie w pewnym okresie czasu.

Idealna stopa procentowa będzie jednakże znacznie bardziej zbliżona do stopy procentowej w kraju pochodzenia kapitału, niż w kraju wytworzenia dochodu. Kraje, odznaczające się nadmiarem kapitału, są to organizmy gospodarcze, stojące na stosunkowo wysokim stopniu rozwoju ekonomicznego, a tem samem zapotrzebowanie kapitału w tych krajach jest znacznie większe, niż w krajach, odczuwających brak kapitału. Dlatego też, gdyby wskutek racjonalniejszego i swobodniejszego obrotu kapitałów nastąpiło zrównanie stopy procentowej we wszystkich krajach, to jej wysokość byłaby znacznie bardziej zbliżona do stopy procentowej w tych krajach, gdzie się znajduje nadmiar kapitału, niż do stopy procentowej w krajach, odznaczających się jego brakiem <sup>1)</sup>.

<sup>1)</sup> Przypuśćmy, że mamy do czynienia z dwoma krajami A i B. Kraj A posiada pewną ilość kapitału  $k_1$ , stopa procentowa wynosi  $p_1$ . W kraju B analogicznie mamy  $k_2$  i  $p_2$ . Zakładamy, że  $p_1 < p_2$ . W takim razie mówimy, że kraj A odznacza się względnym nadmiarem kapitału, a w kraju B panuje względny brak kapitału. Zakładamy dalej, że jeżeli z kraju A odpłynie do kraju B pewna ilość kapitału  $a$ , to stopa procentowa w obydwóch krajach wyrówna się i będzie wynosiła  $p$ . Oczywiście  $p_1 < p < p_2$ . Stopie procentowej  $p$  będą więc odpowiadały następujące



Na tej podstawie twierdzimy, że dla określenia udziału kapitału w dochodzie należy brać na uwagę stopę procentową nieco wyższą od stopy procentowej w kraju pochodzenia kapitału i znacznie niższą od stopy procentowej w kraju wytworzenia dochodu. W ten sposób można rozwiązać kwestję zmienności stopy procentowej w zależności od różnic w stosunku podaży kapitału do jego zapotrzebowania, zachodzących pomiędzy różnymi krajami.

Pozostaje jeszcze zająć określone stanowisko co do zmienności stopy procentowej w zależności do stopnia zaufania wierzyciela do wypłacalności dłużnika. Ponieważ mamy tutaj do czynienia z pewnego rodzaju premją za ryzyko utraty części kapitału lub korzyści z niego płynących w razie ewentualnej niewypłacalności dłużnika, która oczywiście nie może być uważana za normalny i właściwy zysk z kapitału, chodziłoby więc o wyeliminowanie tych wszystkich wypadków, gdzie może być mowa o domniemanej niewypłacalności dłużnika. A więc przy ustalaniu udziału kapitału w dochodzie należy brać na uwagę wyłącznie takie formy kredytu, które nie wzbudzają podejrzeń co do wchłonięcia w postaci stopy procentowej zarówno właściwego udziału kapitału w dochodzie, jak i premji za ryzyko strat w kapitale.

Streszczając dotychczasowe rozważania, możemy stwierdzić, że dla idealnego podziału podatków, zgodnego z teorią

ilości kapitału:  $k_1 - a$  w kraju A,  $k_2 + a$  w kraju B. Stosunkowi  $\frac{k_1 - a}{k_2 + a}$  będzie odpowiadał stosunek zapotrzebowania kapitału w kraju A do zapotrzebowania kapitału w kraju B. Ponieważ zgodnie z naszym założeniem zapotrzebowanie kapitału w kraju A jest większe od zapotrzebowania kapitału w kraju B, więc  $k_1 - a > k_2 + a$ .

Chcemy dowieść, że jeżeli  $k_1 - a > k_2 + a$ , to  $\frac{p}{p_1} < \frac{p_2}{p}$ . Ponieważ caeteris paribus większej ilości kapitału odpowiada niższa stopa procentowa i odwrotnie — mniejszej ilości kapitału odpowiada wyższa stopa procentowa, zamiast  $\frac{p}{p_1} < \frac{p_2}{p}$  możemy napisać  $\frac{k_1}{k_1 - a} < \frac{k_2 + a}{k_2}$ . Stąd  $\frac{(k_1 - a)(k_2 + a)}{k_2(k_1 - a)} < \frac{k_1 k_2}{k_2(k_1 - a)}$ . Ponieważ  $k_2(k_1 - a)$  nie jest równe zero, więc:  $k_1 k_2 + a k_1 - a k_2 - a^2 > k_1 k_2$ ;  
 $k_1 - k_2 - a > 0$ ;  $k_1 > k_2 + a$ .

Jeżeli  $k_1 - a > k_2 + a$ , to tembardziej  $k_1 > k_2 + a$  a więc  $\frac{p}{p_1} < \frac{p_2}{p}$ .

możności płacenia, należy ustalić: 1) miejsce wytworzenia dochodu, 2) miejsce pochodzenia kapitału. Dochód, którego źródłem jest kapitał, określa się na zasadzie stopy procentowej w kraju pochodzenia kapitału. Reszta dochodu stanowi udział pracy. Podział należnych od płatnika podatków pomiędzy zainteresowane państwa winien być dokonany proporcjonalnie do udziału w dochodzie obydwóch czynników: pracy i kapitału. Rozumie się samo przez się, że przy tym podziale należy mieć na uwadze wszystkie podatki, zarówno bezpośrednie, jak i pośrednie. Forma i technika pobierania podatków przy takim idealnym, teoretycznym podziale nie powinna mieć najmniejszego znaczenia.

Możliwość zastosowania w praktyce zasady pochodzenia dochodu w stosunku do zagadnienia podwójnego opodatkowania rozpatrzmy w ostatnich rozdziałach niniejszej pracy. Zanim z kolei przejdziemy do omówienia niektórych trudności, związanych z ustaleniem miejsca wytworzenia dochodu oraz miejsca pochodzenia kapitału, poświęćmy nieco uwagi t. zw. teorii przynależności gospodarczej, która wywarła ogromny wpływ na rozwiązania praktyczne zagadnienia podwójnego opodatkowania.

Teoria przynależności gospodarczej (aliégeance économique, wirtschaftliche Zugehörigkeit) jest to jedyna dotychczas próba naukowego rozwiązania naszego zagadnienia na podstawie rozważań ekonomicznych. Swoje powstanie i naukowe uzasadnienie zawdzięcza ona Schanzowi<sup>1)</sup>. Przyjęta następnie przez cały szereg autorów, piszących o zagadnieniu podwójnego opodatkowania, przeważnie bezkrytycznie<sup>2)</sup>, została ostatnio rozwinięta przez czterech ekspertów Ligi Narodów<sup>3)</sup>. Na ustawodawstwo podatkowe oraz umowy międzynarodowe wywarła niezmiernie doniosły wpływ. Sądzimy więc, że warto zatrzymać się nad nią przez kilka chwil. W ogólnych zarysach teoria przynależności gospodarczej przedstawia się w sposób następujący:

<sup>1)</sup> Georg Schanz. *Zur Frage der Steuerpflicht*. Finanz-Archiv, 1892, S. 365—438.

<sup>2)</sup> Ob. np. Lippert, *op. cit.*, str. 625 („Ich stimme mit Schanz' Ausführungen vollkommen überein“).

<sup>3)</sup> Bruins et Co., *op. cit.*, str. 23 i nast.

Działalność gospodarcza człowieka składa się z dwojakiego rodzaju aktów. Jedne mają na celu osiągnięcie dochodu, inne—jego spożycie. Pierwsze z nich są związane z miejscem wytworzenia dochodu, drugie—z miejscem pobytu człowieka, głównie z miejscem jego zamieszkania. Jeżeli obydwaj rodzaje tych aktów są wykonywane na terytorjum jednego państwa, to kolizja ustaw podatkowych nie zachodzi. Jeżeli zaś wchodzi tutaj w rachubę dwa państwa, to kwotę należnych podatków trzeba pomiędzy nie podzielić proporcjonalnie do znaczenia aktów działalności gospodarczej płatnika, wykonanych na terytorjum każdego państwa. Akty, mające na celu osiągnięcie dochodu, są ważniejsze od aktów spożycia. Na tej podstawie Schanz proponuje podział podatków pomiędzy państwo wytworzenia dochodu i państwo jego spożycia w stosunku 3:1. W praktycznym zastosowaniu teorii zależności gospodarczej do rozwiązania kwestji podwójnego opodatkowania widzimy podział mniej idealny. Prawo obciążenia podatkiem poszczególnych źródeł dochodu przyznaje się całkowicie jednemu państwu. Zawiera się tutaj pewnego rodzaju kompromis na tej podstawie, gdzie zachodzi przewaga świadczeń ze strony państwa na rzecz płatnika podatku. Oczywiście przy osiąganiu dochodów z nieruchomości i z przedsiębiorstw usługi państwa będą większe, niż przy strzymywaniu dochodów w formie odsetek od wypożyczonego kapitału. Stąd też naogół podaje się takie rozwiązanie: państwo zamieszkania powinno obciążać podatkami tylko takie dochody, które są ekwiwalentem za pożyczanie kapitału; wszelkie inne dochody winny podlegać opodatkowaniu na rzecz państwa ich wytworzenia. Od tej zasady zachodzą zresztą pewne odchylenia w poglądach poszczególnych autorów.

Nasze stanowisko wobec tej teorii jest oczywiście negatywne. Z teorii możliwości płacenia wyciągnęliśmy wniosek, że działalność człowieka, skierowana na spożycie uzyskanych dochodów, nie może być podstawą do nakładania podatków. Już ten jeden wzgląd najzupełniej wystarcza dla odrzucenia a limine teorii przynależności gospodarczej. Ale oprócz tego teoria ta nie daje, właściwie biorąc, żadnych racjonalnych, konkretnych podstaw do rozwiązania zagadnienia podwójnego opodatkowania. Uznajemy, że akty działalności gospodarczej, mające na celu osiągnięcie dochodu, posiadają większe znaczenie, niż

akty spożycia. Dobrze. Ale dlaczego ich wzajemny stosunek ma się wyrażać, jak 3:1, a nie inaczej, na przykład 2:1 lub 4:1? Dlaczego pomija się milczeniem fakt, że od aktów spożycia państwa nakładają bardzo wysokie podatki konsumpcyjne? Czemu zasadę przynależności gospodarczej stosuje się nawet w rozważaniach teoretycznych wyłącznie do tych tylko podatków, przy których mogą zachodzić kolizje pomiędzy ustawami poszczególnych państw? Na to wszystko próżno oczekiwaliśmy odpowiedzi.

Zarówno zasadnicza idea uwzględniania aktów spożycia, jako teoretycznej podstawy do nakładania podatków, jak również i dalsze jej rozwinięcie i zastosowanie w praktyce znajdują się w wyraźnej niezgodzie z teorią możliwości płacenia. Argumenty, jakimi się trzeba posługiwać przy rozwiązywaniu zagadnienia podwójnego opodatkowania, z konieczności schodzą tutaj na teren wartości świadczeń państwa i zasadę przynależności gospodarczej sprowadzają w rezultacie do zbyt wyraźnego podporządkowania się przestarzałej teorii ekwiwalentu. Upatrywanie związku pomiędzy zasadą przynależności gospodarczej a teorią możliwości płacenia jest bezcelowe i nie może doprowadzić do pożądanego rezultatu<sup>1)</sup>. Wszystko to najzupełniej usprawiedliwia nasze nieprzychylnie stanowisko w stosunku do tej zasady, jeżeli chodzi o zagadnienie podwójnego opodatkowania.

<sup>1)</sup> Ob. np. Bruins et Co., *op. cit.*, str. 23.

## ROZDZIAŁ IV

## MIEJSCE WYTWORZENIA DOCHODU

Miejscem wytworzenia dochodu nazywamy to miejsce, gdzie się dokonywa wspólne działanie obydwóch czynników wytwórczych: pracy i kapitału, którego rezultatem jest powstanie dochodu. Chodzi tutaj o lokalizację pracy i kapitału. Żaden z tych czynników sam jeden nie potrafi wytworzyć nowych dóbr ekonomicznych. Tylko wspólne, harmonijne działanie obydwóch może tego dokonać. Każde działanie produkcyjne ma swoje określone miejsce i tylko jedno. W procesie produkcji praca fizyczna łączy się wyraźnie z kapitałem. Praca umysłowa, jakkolwiek może być wykonywana faktycznie w innym miejscu, łączy się ściśle z miejscem, gdzie się odbywa materialny proces wytwórczy. Dlatego też praca jest wykonywana tam, gdzie jest ulokowany kapitał, i odwrotnie. Podkreślenie tego wzajemnego związku, o ile chodzi o umiejscowienie działania pracy i kapitału, jest ważne z tego względu, że na obecnym, stosunkowo wysokim poziomie rozwoju życia gospodarczego, przy daleko posuniętym podziale pracy, przy dużej ruchliwości kapitału stwierdzenie jedności miejsca działania pracy i kapitału jest w praktyce bardzo często zupełnie niemożliwe.

Ścisłe określenie miejsca wytworzenia dochodu w licznych wypadkach nastęrcza całkiem poważne trudności, to też na tę kwestję, tak zasadniczą dla naszego zagadnienia, należy zwrócić specjalną uwagę. Miejsce wytworzenia dochodu należy określać na podstawie wskazań, zaczerpniętych z bezpośredniej obserwacji życia gospodarczego ze szczególnem uwzględnieniem warunków powstawania dochodu.

Całokształt dochodów pewnej jednostki, która rozwija działalność gospodarczą, bez względu na to, czy to jest osoba fizyczna, czy też osoba prawna, niekoniecznie musi mieć jedno

miejsce wytworzenia. Z jednej strony możemy mieć do czynienia z różnymi źródłami dochodu, z drugiej zaś strony dochód z jednego źródła może pochodzić z różnych miejsc, ponieważ kapitał daje się dowolnie dzielić, a praca może być wykonywana jednocześnie w kilku miejscach. I w jednym i w drugim wypadku miejsce wytworzenia dochodu danej jednostki może się znajdować w kilku państwach jednocześnie.

Należy więc badać tę kwestję dla każdego źródła dochodu oddzielnie. Największą rolę odgrywa tutaj dochód z przedsiębiorstw. Na to źródło dochodu należy więc zwrócić szczególną uwagę.

## 1. DOCHÓD Z PRZEDSIĘBIORSTW

Mózgiem i duszą każdego przedsiębiorstwa jest jego zarząd. Siedziba dyrekcji jest zwykle siedzibą przedsiębiorstwa. Ale działalność gospodarcza przedsiębiorstwa, jego interesy niezawsze są związane wyłącznie z tem tylko państwem, na którego terytorjum znajduje się jego siedziba. Przedsiębiorstwo może posiadać swoje zakłady, oddziały oraz agentury w rozmaitych państwach. Trzeba więc znaleźć podstawy, które wskażą, gdzie się znajdują miejsca wytworzenia poszczególnych dochodów i jaki jest ich udział w ogólnym dochodzie. Rozpatrzmy kolejno najważniejsze rodzaje przedsiębiorstw. Uwagi nasze będą dotyczyły wypadków najbardziej typowych i mogą służyć nie jako wyczerpujące rozwiązanie zagadnienia, lecz jedynie jako przykłady postępowania celem ustalenia miejsca wytworzenia dochodu. Życie może tworzyć najróżnorodniejsze formy współudziału w tworzeniu dochodu społecznego poszczególnych krajów, a wobec tego trudno jest przewidzieć wszystkie możliwe wypadki. W każdym bądź razie podane przykłady będą mogły być wzorem, jak należy rozwiązywać podobne powikłania w działalności przedsiębiorstw. Rozpatrzmy kolejno następujące rodzaje przedsiębiorstw: a) produkcja fabryczna i rolna, b) roboty budowlane i t. p., c) handel towarowy, d) transport i komunikacje, e) pośrednictwo handlowe, f) biura reklamy, g) składy towarowe, h) instytucje kredytowe, i) ubezpieczenia, k) przedsiębiorstwa mieszane.

a) *Produkcja fabryczna i rolna.* Wielkie przedsiębiorstwo może posiadać swoje zakłady (fabryki i gospodarstwa rolne,

leśne i t. p.) w rozmaitych państwach. Obydwa czynniki wytwórcze działają tam, gdzie się znajduje każdy zakład. Musimy znaleźć dochód każdego zakładu <sup>1)</sup>. Koszty utrzymania głównej dyirekcji, która zakładem nie jest, gdyż nie wytwarza materialnie żadnych dóbr ekonomicznych, powinny być podzielone pomiędzy poszczególne zakłady proporcjonalnie do czystego zysku lub też w stosunku do inwestowanego kapitału. Ze względu na możliwość ponoszenia strat ostatni sposób wydaje się lepszy.

Należy odróżniać dwa wypadki: 1) jeżeli każdy zakład wytwarza towary, które albo nie ulegają już dalszej przeróbce, albo też ulegają jej w zakładzie, należącym do zupełnie innego przedsiębiorstwa, 2) jeżeli wyroby jednego zakładu zostają podane dalszej fabrykacji w innym zakładzie, należącym do tego samego przedsiębiorstwa.

W pierwszym wypadku prowadzenie odrębnej księgowości dla każdego zakładu usunie prawie wszystkie trudności. Jedyna trudność może powstać tylko wtedy, gdy gotowe wyroby poszczególnych zakładów zostaną sprzedane ryczałtem. Najlepszym wyjściem będzie tutaj podział otrzymanej kwoty pomiędzy poszczególne zakłady proporcjonalnie do wartości rynkowej towarów w miejscu sprzedaży, ściślej biorąc, w miejscu dostawy. Miejsce zawarcia transakcji nie powinno mieć tutaj jako przypadkowe decydującego znaczenia.

Jeżeli jednak zakłady, znajdujące się na terytorjum różnych państw, wykonywają różne stadja produkcji jednego towaru, to sprawa przedstawia się w sposób bardzo skomplikowany. Prowadzenie oddzielnej księgowości nie posiada tutaj żadnej racji bytu. Trudno jest obliczyć wartość produkcji nieukończonych i niecałkowitej. Jak postępować w takim wypadku? Ponieważ na wynik produkcji mają wpływ i kapitał, i praca, więc trzeba uwzględnić obydwie czynniki. Na udział kapitału w produkcji zaliczymy kwotę, która odpowiada stopie procentowej od kapitału, inwestowanego w każdym zakładzie, przyczem stopa procentowa zostanie określona według norm, stosowanych w tym

<sup>1)</sup> Szereg uwag w tej sprawie, niezawsze jednak słusznych, podaje Schneider. *Einkommensbesteuerung der über mehrere Staaten sich erstreckenden Gewerbebetriebe mit besonderer Berücksichtigung des württembergischen Einkommensteuergesetzes und der württembergischen Rechtssprechung*. Finanz — Archiv, Bd. XXVIII, 1911, S. 615-633.

kraju, gdzie znajduje się zakład. Przyjęcie tutaj jako podstawy stopy dyskontowej kraju pochodzenia kapitału nie byłoby słuszne, ponieważ nie pozwoliłoby umiejscowić ewentualnej różnicy dochodu, która, jak mówiliśmy wyżej, stanowi udział pracy na korzyść państwa, gdzie został ulokowany kapitał. W ten sposób otrzymujemy jednak kwotę, odpowiadającą czystemu udziałowi kapitału, zwiększonemu o pewną nadwyżkę, stanowiącą tę część udziału pracy, która może być dokładnie umiejscowiona. Reszta czystego zysku, po potrąceniu powyższej kwoty, stanowi pozostałą część udziału pracy. Ta część nie może już być ściśle umiejscowiona. Podzielimy ją proporcjonalnie do wypłaconych robotnikom zarobków oraz ogólnych kosztów fabrycznych.

b) *Roboty budowlane i t. p.* Przedsiębiorstwa budowlane oraz takie, które podejmują się instalacji elektryczności i t. p., wogóle przedsiębiorstwa tego rodzaju, które wykonywają roboty, związane ze ściśle określonym miejscem, bardzo często wychodzą w swej działalności poza granice terytorjum państwa, gdzie się znajduje ich siedziba. Tutaj oczywiście miejscem wytworzenia dochodu jest miejsce wykonania robót, gdzie są zaangażowane zarówno praca, jak i kapitał. Prowadzenie i ujawnianie odrębnej buchalterji dla każdej antreprzyzy nie może być wymagane, jest to bowiem tajemnica przedsiębiorstwa. Jak wobec tego należy postępować przy podziale czystego zysku? Przedsiębiorca może zawierać różne umowy o wykonanie robót, przyczem wynagrodzenie może być umówione albo wyłącznie za pracę, albo też za pracę i za dostarczony materiał razem. W pierwszym wypadku czysty zysk podzielimy proporcjonalnie do całkowitego wynagrodzenia za wykonanie robót. W drugim wypadku będziemy postępować w podobny sposób z tą tylko różnicą, że od kwoty wynagrodzenia potrącimy wartość użytych materiałów, którą łatwo ustalić na podstawie ceny kupna. Zaangażowanie kapitału posiada tutaj bardzo małe znaczenie ze względu na zwyczaj udzielania przedsiębiorcy zaliczek. Zresztą chodzi tu tylko o kapitał obrotowy, który zostaje wycofany stosunkowo dość szybko.

Szczególne trudności powstają wtedy, gdy przedsiębiorstwo budowlane posiada również własne zakłady wytwórcze, co się zdarza bardzo często. W takim wypadku zastosujemy zasa-

dę analogiczną do sposobu podziału czystego zysku pomiędzy dwa zakłady przemysłowe, które wykonywają różne stadja produkcji jednego towaru, przyczem udział kapitału uwzględnimy tylko dla zakładu wytwórczego, ponieważ przyjmujemy, że przedsiębiorstwo robót nie wymaga zaangażowania kapitału.

Musimy się jednakże zastrzec, że rozważania co do miejsca wytworzenia dochodu w przedsiębiorstwach budowlanych posiadają tylko teoretyczne znaczenie. W praktyce władza podatkowa rzadko może uchwycić dochód na miejscu jego wytworzenia, jeżeli siedziba przedsiębiorstwa znajduje się na terytorjum innego państwa. Możliwe jest to jedynie przy robotach, wykonywanych dla rządu, dla instytucyj samorządowych oraz dla niektórych prywatnych instytucyj użyteczności publicznej. Znaczna większość dochodów tego rodzaju, zwłaszcza mniejszych, łatwo uniknie wszelkich stosunków z fiskusem. Dlatego też w praktyce stosuje się tutaj zasadniczo zasadę siedziby przedsiębiorstwa z nielicznymi wyjątkami, naprzykład gdy chodzi o roboty, wykonywane dla państwa.

c) *Handel towarowy*. Podstawą do określenia miejsca wytworzenia dochodu jest tutaj siedziba każdego zakładu, który dokonywa transakcyj. Zakładem takim może być zresztą jedna tylko osoba, naprzykład agent, byle tylko posiadał stałą siedzibę i działał w imieniu firmy. Transakcje, dokonane przez agenta, który nie posiada stałej siedziby (komiwojażera), będą zaliczone na rachunek tego oddziału, który go wysłał. Siedziba zakładu umiejscawia i pracę, i kapitał, składający się głównie ze środków obrotowych. Podział czystego zysku może być dokonany albo na podstawie oddzielnych ksiąg buchalteryjnych, albo też proporcjonalnie do obrotu każdego zakładu. Lepszy jest oczywiście sposób prowadzenia oddzielnej księgowości.

Co należy uważać za obrót zakładu handlowego? Mogą tutaj wchodzić w rachubę dwa momenty: zakup i sprzedaż. Słuszniej jest brać tu za podstawę moment sprzedaży, gdyż kupiec realizuje swój zysk dopiero w chwili sprzedaży towaru. Dlatego też przy stosowaniu systemu prowadzenia odrębnej księgowości całej zysk z dokonanej transakcji winien być zaliczony na dobro tego zakładu, który dokonał sprzedaży. Fikcją odrębnego zakładu stwarza się często, gdy chodzi o zorganizowane dostawy dla państwa.

Postanowieniom powyższym brak oczywiście teoretycznego uzasadnienia. Właściwie należałoby brać tutaj za podstawę określenia miejsca wytworzenia dochodu miejsce dostawy towaru. Wobec silnie rozgałęzionych stosunków handlowych oraz wobec braku uchwytnej podstawy dla techniki nakładania podatków w miejscu dostawy, jeżeli tam niema zakładu, słuszny teoretyczny system jest w praktyce niewykonalny.

d) *Transport i komunikacje*. Należą tutaj przedsiębiorstwa transportowe, spedycyjne, koleje żelazne, linje okrętowe i t. p. Praca i kapitał są tutaj zaangażowane w miejscu, gdzie się dokonywa transport. Podziału czystego zysku przedsiębiorstwa możnaby było dokonać proporcjonalnie do długości, ewentualnie kosztów drogi, odbytej na terytorjum każdego państwa. System taki jest jednakże kłopotliwy. Można go z powodzeniem zastąpić przez zastosowanie zasady miejsca realizacji dochodu, które znajduje się z reguły w kraju, z którego towar jest wysłany. W poszczególnych wypadkach ta zasada nie będzie odpowiadać zasadzie miejsca wytworzenia dochodu, ale w ogólnym rezultacie da wynik bardzo zbliżony, ponieważ droga odbywa się tam i zpowrotem. W ten sposób pominięte jednakże zostaną te państwa, przez których terytorjum dokonywa się przewóz tranzytowy. Jeżeli pomimo to będziemy stosowali zasadę miejsca realizacji dochodu, to tylko dlatego, że uwzględnianie państwa tranzytowego w praktyce jest prawie niewykonalne. Zastosowanie zasady miejsca realizacji dochodu pozwoli również uniknąć fikcji prawa międzynarodowego, że okręt na morzu należy do terytorjum tego państwa, pod którego flagą płynie. Ta fikcja wystarcza ze względów prawnych, ale dla zagadnień gospodarczych nie powinna mieć zastosowania.

Przeprowadzenie w praktyce zasady miejsca realizacji dochodu jest prawie niemożliwe. Niezawsze przedsiębiorstwo posiada agentury we wszystkich państwach, które wchodzi w sferę jego działalności, a nawet i wtedy prowadzenie odrębnej rachunkowości dla każdej agentury bardzo często nie jest wykonalne. W praktyce więc stosuje się zasadę podziału czystego zysku w stosunku do wpływów brutto dla każdego oddziału lub agentury. Co do linii okrętowych utarł się zwyczaj przestrzegania zasady miejsca rejestracji okrętu.

e) *Pośrednictwo handlowe*. Wchodzi tu w rachubę zwa-

szcza interesy komisowe. Tu można zastosować z powodzeniem zasadę miejsca wytworzenia dochodu. I praca, i kapitał z reguły współdziałają przy osiągnięciu dochodu w siedzibie komisanta. To też siedziba komisanta wydaje się słusznym kryterjum dla umiejscowienia dochodu.

f) *Biura reklamy.* Zasada miejsca wytworzenia dochodu wymaga zastosowania miejsca siedziby przedsiębiorstwa. Jeżeli jego działalność rozciąga się również i na inne państwa, gdzie niema specjalnego oddziału, to wynagrodzenie za wykonaną pracę wypłaca się poza miejscem siedziby przedsiębiorstwa. Zysk biura reklamowego można więc zaliczyć na korzyść miejsca siedziby. Jeżeli przedsiębiorstwo posiada filje w różnych państwach, to w braku oddzielnej buchalterji można dokonać podziału czystego zysku proporcjonalnie do wpływów brutto.

g) *Składy towarowe.* Tutaj zasada miejsca wytworzenia dochodu może być zastosowana w całej rozciągłości. I praca, i kapitał współdziałają przy osiągnięciu dochodu w miejscu, gdzie się znajduje skład. Tutaj również prowadzenie odrębnej rachunkowości dla każdego składu nie nastęrcza żadnych trudności. Jeżeli jej niema, to podziału czystego zysku można dokonać proporcjonalnie do osiągniętych przez każdy skład wpływów brutto z opłat składowych.

h) *Instytucje kredytowe.* Tutaj działalność przedsiębiorstwa jest naogół związana z posiadaniem specjalnego zakładu (oddziału). Wyjątek stanowią operacje, dokonywane z zagranicą, a zwłaszcza dotyczące obrotu walutami i papierami wartościowymi. W tych wypadkach trudno jest ustalić nawet miejsce dokonania operacji. Weźmy na przykład transakcje pomiędzy dwoma bankami dwóch różnych państw. Nie mówiąc już o tem, że fizyczne miejsce dokonania transakcji nie może być uznane za właściwe dla ustalenia miejsca wytworzenia dochodu (zysku z transakcji), trudno je ustalić na przykład w wypadku transakcji telefonicznej lub telegraficznej. Wchodzą tu w grę dwa banki. Przyjmujemy więc, że zysk banku A zostaje osiągnięty na terytorjum państwa A, gdy tymczasem zysk (względnie stratę) banku B przywiązujemy do terytorjum państwa B. Nie popełnimy więc dużego błędu, jeżeli wysuniemy zasadę, że i praca, i kapitał współdziałają przy osiągnięciu zysku w siedzibie

przedsiębiorstwa lub jego oddziału. Prowadzenie oddzielnej rachunkowości dla każdej filji nie przedstawia specjalnych trudności. Zysk z transakcji, przeprowadzonej na zlecenie centrali lub ewentualnie innego oddziału, może być zaliczony na ich rachunek. W praktyce mogą się tutaj odbywać rozmaite nadużycia. Oddział może cały szereg własnych operacyj zaksięgować na rachunku centrali. Rzeczą kontroli skarbowej jest niedopuszczyć do podobnych praktyk.

i) *Ubezpieczenia.* Ze względu na to, że państwa w interesie publicznym rozciągają nadzór nad działalnością instytucyj asekuracyjnych i zwykle wymagają zakładania specjalnych oddziałów, tego rodzaju przedsiębiorstwa posiadają odrębne zakłady w każdym państwie, na którego terytorjum rozwijają swoją działalność. Zasady miejsca wytworzenia dochodu, realizacji dochodu oraz siedziby przedsiębiorstwa (i jego zakładów) pokrywają się wzajemnie. Miejsce realizacji dochodu jest tam, gdzie się dokonywa ubezpieczenie; tutaj rozwija swoją działalność agent w imieniu instytucji, co stanowi najważniejszy moment dla osiągnięcia zysku; tutaj wreszcie znajduje się siedziba agentury. Ze względu na konieczność usunięcia wpływu wypadków losowych na dochodowość poszczególnych zakładów (agentur) najsluszniejszy podział czystego zysku pomiędzy oddziały będzie się przedstawiał w następujący sposób. Zysk brutto t. j. różnica pomiędzy sumą wpływów ze składek (premiij) ubezpieczeniowych łącznie z dodatkowymi opłatami, a sumą wypłaconych odszkodowań dzieli się proporcjonalnie do ogólnej sumy wpływów w każdym zakładzie. Otrzymany w ten sposób zysk brutto dla każdego oddziału obciąża się właściwą kwotą wydatków administracyjnych, uskuteczionych przez poszczególne zakłady przedsiębiorstwa.

k) *Przedsiębiorstwa mieszane.* Wyszczególnione dotychczas typy działalności gospodarczej, obliczonej na zysk, w życiu bardzo często są wykonywane przez jedno i to samo przedsiębiorstwo. Rozwiązanie praktyczne tych wypadków może być dokonane, jeżeli każdy rodzaj działalności będziemy uważali za odrębne przedsiębiorstwo. Przy dalszym podziale należy postępować według podanych wyżej zasad. Jednakże podobne połączenie przedsiębiorstw różnego typu w jednej organizacji może wywołać cały szereg specjalnych trudności. Jeden z ta-

kich wypadków, o ile chodzi o przedsiębiorstwa robót budowlanych, połączone z produkcją materiałów, potrzebnych do wykonania tych robót, omówiliśmy już na właściwym miejscu. Analogiczne wypadki zdarzają się również i wskutek połączenia innych rodzajów działalności gospodarczej. Najczęściej zdarza się w praktyce połączenie we wspólnej organizacji działalności wytwórczej i handlowej oraz handlowej i transportowej.

Jeżeli przedsiębiorstwo przemysłowe posiada zagranicą filje, które mają za zadanie wyłącznie sprzedaż wyrobów własnych fabryk, to jak należy dokonać podziału zysków? Zasada miejsca realizacji dochodu nie powinna mieć zastosowania, o ile chodzi o przedsiębiorstwa przemysłowe. Tutaj jednakże sprawa się przedstawia nieco inaczej. Przedsiębiorstwo przemysłowe powołuje do życia nową placówkę, obliczoną na zysk, o charakterze handlowym. Gdyby podobna filja nie powstała, jej działalność byłaby zastąpiona przez inne przedsiębiorstwo, które trudniłoby się sprzedażą wyrobów tej fabryki. Z tego względu podobny oddział należy uważać za odrębne przedsiębiorstwo, które posiada charakter komisanta. W praktyce trudności będą polegały na ustaleniu wysokości komisowego.

Inny wypadek. Przedsiębiorstwo handlowe zajmuje się jednocześnie transportem własnych towarów. Podobne wypadki zdarzają się w życiu bardzo często. Jakie tutaj znaleźć wyjście? W stosunku do przedsiębiorstw handlowych stosuje się podział czystego zysku proporcjonalnie do sum, otrzymanych ze sprzedaży towarów, w stosunku zaś do przedsiębiorstw transportowych—proporcjonalnie do sumy wpływów brutto w miejscu wysłania towaru. W tych wypadkach miejsce wysłania i miejsce sprzedaży towaru są różne. Ze względu jednak na stosunkowo niewielką wartość opłat transportowych w porównaniu z ceną towaru można ostatecznie dokonać podziału czystego zysku w stosunku do obrotu handlowego. Interes transportowy w tego rodzaju mieszanych przedsiębiorstwach odgrywa rolę drugorzędną w porównaniu z właściwymi operacjami handlowymi.

Streszczając w kilku słowach to, co było powiedziane w związku z zagadnieniem umiejscowienia dochodu z przedsiębiorstw, można stwierdzić, że naogół przeprowadzono wszędzie zasadę miejsca wytworzenia dochodu. Trudności w zastoso-

waniu praktycznym tej zasady są stosunkowo nieznaczne, a wobec tego odchylenia od tej zasady w praktyce będą niewielkie. Zasadę miejsca realizacji dochodu przyjęto tylko w dwóch wypadkach, przyczem jeżeli chodzi o handel towarowy, to wobec braku wyraźnego związku pomiędzy pracą i kapitałem, a pewnym określonym terytorjum, jej zastosowanie oddaje rzeczywiste usługi; jeżeli zaś chodzi o przedsiębiorstwa transportowe, to zasada miejsca realizacji dochodu, jakkolwiek ono nie pokrywa się bynajmniej z miejscem wytworzenia dochodu, daje w ostatecznym wyniku rezultaty zbliżone. Rzecz prosta, że przy zastosowaniu zasady miejsca realizacji dochodu w praktyce musimy znaleźć cały szereg dosyć poważnych odchyień od stanu rzeczywistego. Jeżeli chodzi o przedsiębiorstwa mieszane, to tutaj praktyka wytwarza oczywiście znacznie więcej odchyień od teoretycznego ideału.

Zatrzymaliśmy się nad tą kwestją może zbyt długo, jak na rozprawę ściśle teoretyczną, dłużej, niż to się zwykle spotyka w pracach, dotyczących zagadnienia podwójnego opodatkowania. Zrobiliśmy to jednak zupełnie celowo. Zasada miejsca wytworzenia dochodu posiada dla naszego zagadnienia zasadnicze znaczenie, stanowi bowiem punkt wyjścia dla jego rozwiązania. Ponieważ tę kwestję rozwijano dotychczas na gruncie teorii przynależności gospodarczej, ze swej strony pragnęliśmy ją oświetlić zgodnie z zasadą pochodzenia dochodu.

## 2. INNE ŹRÓDŁA DOCHODU

a) *Nieruchomości*. Chodzi tutaj o nieruchomości miejskie, ściśle mówiąc, takie, które dają dochód w postaci czynszu. Dochód z innych nieruchomości stanowi część dochodu przedsiębiorstwa, które daną nieruchomość eksploatuje. Miejsce wytworzenia dochodu znajduje się w tym wypadku tam, gdzie jest położona dana nieruchomość. Lokalizacja kapitału i pracy nie wzbudza tu żadnych wątpliwości.

b) *Wierzytelności*. Zaliczamy tutaj: 1) wierzytelności hipoteczne, 2) zwykle wierzytelności cywilne lub handlowe oraz 3) renty wieczyste i dożywotnie. Pod względem miejsca wytworzenia dochodu jest to grupa jednorodna, chodzi tu bowiem wszędzie o miejsce użycia kapitału do wytwórczości ekonomicznej. Decyduje tutaj miejsce zamieszkania dłużnika, w szczególnym

wypadku położenie nieruchomości lub siedziba przedsiębiorstwa. Dochód tego rodzaju jest dochodem wtórnym t. j. tą częścią właściwego dochodu (w znaczeniu wytwarzania nowych dóbr gospodarczych), która zostaje przekazana właścicielowi kapitału przez producenta tych dóbr. Gdzie dłużnik ulokuje pożyczony kapitał, jest to kwestja z naszego punktu widzenia obojętną. Dla nas może posiadać znaczenie tylko fakt, gdzie zostanie zarachowany przez dłużnika wydatek na oprocentowanie obcego kapitału. W ten sposób miejsce wytworzenia dochodu może być zawsze dokładnie określone.

c) *Papiery wartościowe*. Odróżniamy tutaj: 1) pożyczki państw i związków samorządowych, 2) listy zastawne, 3) obligacje przedsiębiorstw i 4) akcje. To już nie jest grupa jednolita, jeżeli chodzi o miejsce wytworzenia dochodu.

Przy pożyczkach państwowych i t. p. kapitał zostaje z reguły użyty na terytorjum danego państwa, które więc jest miejscem wytworzenia dochodu. Mamy tu zatem do czynienia z zasadą siedziby dłużnika.

Listy zastawne są wypuszczane przez instytucje kredytu hipotecznego i zabezpieczane na nieruchomościach, znajdujących się na terytorjum państwa, gdzie się znajduje siedziba instytucji. Zastosujemy więc tutaj zasadę siedziby dłużnika, a więc siedziby instytucji, emitującej listy zastawne. Jeżeli jednak działalność instytucji rozciąga się na szereg państw (na przykład państwa Rzeszy Niemieckiej, kantony szwajcarskie, Stany Zjednoczone Ameryki Północnej), to dochód zostaje wytworzony we wszystkich państwach proporcjonalnie do wysokości obciążenia nieruchomości tych państw pożyczkami tej instytucji. Inne rozwiązanie jest tutaj niemożliwe. Należałoby więc wymagać prowadzenia specjalnej rachunkowości dla każdego państwa. Kwestja ta posiada zresztą tylko lokalne znaczenie.

Obligacje przedsiębiorstw niczem się zasadniczo z naszego punktu widzenia nie różnią od zwykłych zobowiązań dłużnych. Decyduje więc tutaj analogicznie zasada siedziby przedsiębiorstwa.

Akcje nie stanowią wierzytelności, lecz są świadectwem udziału w spółce akcyjnej. Dywidenda jest częścią zysku przedsiębiorstwa i miejsce wytworzenia tego rodzaju dochodu wtórne-

go ściśle odpowiada miejscu wytworzenia dochodu spółki akcyjnej. Można tutaj zresztą wprowadzić pewną fikcję odrębności akcjonariuszy i spółki akcyjnej. Wtedy dywidendę można traktować, jako procent od zobowiązania dłużnego, i wtedy będzie tu decydować miejsce siedziby tego zakładu, który dywidendę wypłacił i obciążył tą kwotą swój rachunek strat i zysków. Teoretycznie taka fikcja jest możliwa. Dla państwa, które pobiera podatek, nie jest to jednakże wszystko jedno ze względu na to, że tu wchodzi w rachubę dwa różne podatki, co wpływa na wysokość stopy podatku, jaka tutaj ma być zastosowana. Te same uwagi stosują się analogicznie również i do dywidend od udziałów w innych spółkach, nietylko akcyjnych.

d) *Dochody z pracy*. Chodzi tutaj o dochody, osiągnięte bez udziału kapitału, o wynagrodzenie za pracę. Należą tutaj uposażenia służbowe, wszelkiego rodzaju płace oraz dochody z wykonywania zawodów wyzwolonych. Miejscem wytworzenia dochodu będzie więc miejsce wykonania pracy.

Jeżeli chodzi o uposażenia służbowe, płace, gaże i t. p., to praca jest wykonywana tutaj z reguły w siedzibie instytucji, która wypłaca pensje. Mogą tu jednak zachodzić pewne różnice; na przykład przy wykonywaniu robót budowlanych, przy reklamie poza siedzibą biura i t. p.

Dochód z wykonywania zawodów wolnych czyli t. zw. zawodów wyzwolonych jest osiągany zwykle w miejscu zamieszkania osoby, trudniącej się danym zawodem. Mogą tu zresztą zachodzić wyjątki i zdarzają się dosyć często. Przykładów takich można podać bardzo wiele, a więc: praktyka lekarska, występy artystów, praca artysty-malarza, obrona w sądzie mogą być wykonywane również poza miejscem stałego zamieszkania.

Widzimy więc, że zarówno przy dochodach z przedsiębiorstw, jak i tutaj niezawsze miejsce wytworzenia dochodu przedstawia wygodny sposób nakładania podatków. W szczególności przy dochodach z pracy, przy listach zastawnych oraz przy dywidendach od akcji i udziałów w przedsiębiorstwach pomiędzy teoretycznym ideałem a praktyką muszą zachodzić pewne różnice. Naogół jednak, jeżeli pominiemy nieliczne zresztą wyjątki, miejsce wytworzenia dochodu z punktu widzenia techniki podatkowej stanowi łatwo uchwytną podstawę do nakładania podatków bezpośrednich.



## ROZDZIAŁ V

### MIEJSCE POCHODZENIA KAPITAŁU

Dla rozwiązania zagadnienia podwójnego opodatkowania zgodnie z zasadą pochodzenia dochodu drugim elementem podstawowym obok miejsca wytworzenia dochodu jest miejsce pochodzenia kapitału. Wskazywaliśmy już na to, że źródłem powstawania kapitału w rezultacie jest zawsze praca i że wskutek tego tylko z tym jednym czynnikiem należy się liczyć przy badaniu miejsca pochodzenia kapitału.

Oczywiście wartość kapitału wskutek zmian w układzie stosunków gospodarczych ulega nieraz bardzo poważnym zmianom. Typowym przykładem takich zmian jest zwiększenie wartości kapitału wskutek zwiększenia się renty gruntowej. Podobnie odkrycie nieznanych bogactw kopalnianych na pewnym kawałku gruntu powiększa jego cenność. Wszelkie podobne zmiany wartości kapitału, które są przedmiotem licznych rozważań w teorii ekonomii społecznej, posiadają bardzo ważne i podstawowe znaczenie dla kwestji pochodzenia kapitału. Jednakże nie mogą one stanowić samoistnego czynnika przy powstawaniu kapitału, stanowią bowiem tylko akcesorium do już istniejącego kapitału, który powstanie swoje zawdzięcza pracy poprzednich pokoleń. Ponieważ ten czynnik pochodzenia kapitału jest tylko dodatkowym, nie posiada bowiem samodzielnego istnienia, więc może być rozpatrywany tylko w ścisłej łączności z czynnikiem zasadniczym—z pracą. Dlatego też nie popełnia się błędu, jeżeli przy badaniu miejsca pochodzenia kapitału bierze się na uwagę jedynie miejsce pochodzenia pracy, która była źródłem powstania kapitału.

Inna sprawa, czy podział dochodu społecznego odbywał się w sposób, który odpowiadał wartości pracy, włożonej celem je-

go osiągnięcia bezpośrednio lub pośrednio (w formie kapitału). To zagadnienie nie zmienia jednak w niczem faktu, że zasadniczym czynnikiem powstania kapitału była praca. Mogłoby odgrywać pewną rolę, jeżeli chodzi o badanie miejsca pochodzenia kapitału, ale należy zaznaczyć, że wszelki podział dochodu społecznego odbywa się zasadniczo zgodnie z pojęciami, które co do tego panują w danym czasie, a przecież co do regulowania tej kwestji innego kryterjum być nie może. Współczesne pojęcia o słuszności podziału dochodu są rezultatem długiej ewolucji i mogą mieć znaczenie jedynie dla przyszłości.

Jeżeli więc kapitał pochodzi od pracy, a miejscem pochodzenia pracy jest miejsce jej wykonania czyli wytworzenia dochodu, to w takim razie dla określenia miejsca pochodzenia kapitału należałoby zbadać, gdzie powstał dochód, który był podstawą istnienia kapitału. Dokładne badania tej kwestji, nawet jeśli były wykonalne, doprowadziłyby do tak skomplikowanych rezultatów, że praktyczna ich wartość dla zagadnienia podwójnego opodatkowania byłaby minimalna. Trudność tę można jednak ominąć.

Zauważmy przedewszystkiem, że zarówno dochód, jak i kapitał stanowią własność jednostek lub grup ludzi. Każdy człowiek ma w zasadzie nieograniczoną możność rozporządzania swoją własnością. Jeżeli rezultaty pracy człowieka zgodnie z zasadą pochodzenia dochodu poddajemy, o ile chodzi o nakładanie podatków, prawom państwa, gdzie dochód został wytworzony, to jednocześnie musimy przyznać, że reszta dochodu po potrąceniu podatków stoi do swobodnego rozporządzenia jego właściciela. Związek pomiędzy kapitałem, jako częścią dochodu jednostki, a państwem istnieć może tylko za pośrednictwem danej osoby. Istnienie związku pomiędzy tą osobą a państwem stanowi o tem, czy istnieje związek pomiędzy jej majątkiem a państwem.

Przypuśćmy teraz, że mamy do czynienia z państwami, które nie utrzymywały żadnych stosunków gospodarczych z zagranicą, oraz że ludność tych państw nie dokonywała żadnych wędrówek. W podobnym wypadku miejsce pochodzenia kapitału jest zupełnie określone i znajduje się na terytorjum tego państwa, gdzie mieszka jego właściciel. Jeżeli więc obecnie jakaś jednostka, nie zrywając związku ze swoją ojczyzną, ulokuje swój

kapitał na terytorjum innego państwa, to kapitał ten dla danego państwa będzie obcym, pochodzącym z ojczyzny jego właściciela. Wtedy dopiero ten kapitał przestanie być dla tego państwa obcym, jeżeli przestanie być dla niego obcym właściciel kapitału, to znaczy, jeżeli on zerwie wszelkie węzły, jakie go łączyły z dawną ojczyzną, a nawiąże je z nową.

A więc miejsce pochodzenia kapitału można i należy określać na podstawie związku, jaki zachodzi pomiędzy jego właścicielem a państwem. W ten sposób zagadnienie sprowadza się do znalezienia miejsca ostatniego pochodzenia kapitału, jeżeli można się tak wyrazić. Pierwotne pochodzenie kapitału wobec możliwości swobodnego zrywania i nawiązywania węzłów pomiędzy jednostką a państwem nie powinno mieć dla kwestji podwójnego opodatkowania żadnego znaczenia. Przyjmując zasadę ostatniego pochodzenia kapitału, będziemy mieli do czynienia z wypadkami dwojakiego rodzaju: 1) gdy kapitał powstał z rezultatów pracy, wykonanej w kraju pochodzenia, 2) gdy kapitał powstał gdzieindziej, ale wolą człowieka został w tym kraju umiejscowiony.

Powstaje teraz pytanie, w jaki sposób należy określić taki związek pomiędzy jednostką a państwem, który można uznać za wystarczający dla stwierdzenia pochodzenia kapitału. Mogą tutaj wchodzić w rachubę dwa momenty: przynależność państwowa — węzeł prawny i przebywanie na terytorjum danego państwa — węzeł faktyczny. Przy rozwiązywaniu tego pytania należy mieć głównie na uwadze, który z tych węzłów posiada większe gospodarcze znaczenie, a zwłaszcza, który z nich da możliwość ustalenia takiego miejsca pochodzenia kapitału, że ono obejmie stosunkowo najmniejszą liczbę wypadków umiejscowienia kapitału wolą człowieka. Jeżeli bowiem musimy wybierać pomiędzy dwiema różnymi podstawami określenia związku, jaki zachodzi pomiędzy państwem a jednostką, to nie jest obojętne, czy dana podstawa obejmie miejsce pierwotnego pochodzenia kapitału, czy też miejsca jego wtórnego pochodzenia. Ta różnica nie powinna mieć tutaj decydującego znaczenia, bo wola człowieka jest równie dobrą podstawą określenia miejsca pochodzenia kapitału, jak i jego faktyczne pochodzenie. Ale wobec istnienia dwóch różnych kryteriów dla oznaczenia kierunku tej woli, zresztą zwykle tylko poświadomej, trzeba opierać się głów-

nie na momentach, które nie ulegają żadnej wątpliwości, a więc w danym wypadku na miejscu pierwotnego pochodzenia kapitału. W ten sposób można uniknąć dowolności w wyborze odpowiedniej zasady.

Jeżeli spotyka się wypadki, że poszczególne jednostki są związane węzłem przynależności państwowej z jednym krajem, a miejscem zamieszkania z innym, to dzieje się to z reguły wskutek emigracji z kraju ojczystego, a więc chronologicznie węzeł przynależności państwowej jest dawniejszy, niż węzeł miejsca zamieszkania. Odwrotne wypadki mogą się zdarzać tylko w drodze wyjątku. Zauważmy teraz, że przyczyną emigracji jest głównie brak wystarczających środków utrzymania w kraju ojczystym, chęć poprawy warunków bytu, ewentualnie zrobienia majątku. Rzecz jasna, że emigranci składają się niemal wyłącznie z ludzi, nieposiadających majątku. Jeżeli oni czasem zdobędą majątek, to tylko w kraju, do którego przybyli z ojczyzny i gdzie posiadają miejsce zamieszkania. Z tego wynika, że miejsce zamieszkania stanowi w porównaniu z przynależnością państwową znacznie słuszniejszą podstawę dla określenia miejsca pochodzenia kapitału. Prawda, że wśród emigrantów mogą się znajdować ludzie, którzy pozostawiają w kraju ojczystym znaczne majątki, ale takie wypadki są stosunkowo rzadkie, są wyjątkiem tylko od ogólnej zasady, że przyczyną emigracji jest chęć poprawy warunków bytu, a wyjątek potwierdza regułę.

Co należy rozumieć przez zamieszkanie na terytorjum danego państwa? Jest to już właściwie kwestja czysto prawnicza. Jeżeli ją poruszamy, to dlatego tylko, że od takiego lub innego rozwiązania tej kwestji zależy trafność uchwycenia miejsca pochodzenia kapitału. Poszczególne ustawodawstwa w szczególności różnie ją traktują. Miejscem zamieszkania (domicylem) nazywa się miejsce faktycznego pobytu pewnej osoby w warunkach, które pozwalają mniemać, że dana osoba ma zamiar je utrzymać na stałe. Wyrażna lub tylko domniemna intencja osoby założenia na danym miejscu swojej głównej siedziby jest więc podstawą do odróżnienia domicylu od zwykłego pobytu przez czas dłuższy na pewnym terytorjum. Czasowy pobyt w danym kraju nie może oczywiście być dla określenia miejsca pochodzenia kapitału wystarczającym związkiem pomiędzy jednostką a państwem, chociażby nawet ciągnął się przez szereg lat. Brak

tutaj zamiaru danej osoby przeniesienia swojej siedziby, zerwania łączności gospodarczej z krajem dotychczasowego zamieszkania. Z reguły po pewnym czasie następuje powrót do kraju i węzeł, chwilowo rozluźniony przez pobyt zagranicą, zostaje w całej pełni przywrócony. Wola lub tylko zamiar jednostki stanowi tutaj jedynie słuszne i właściwe kryterjum dla ustalenia jej związku z państwem przez miejsce zamieszkania.

Trudno jest jednak podać szczegółowe wskazówki, jakie fakty można uważać za wyraz domniemanej woli osoby. W każdym wypadku należy tę kwestję rozstrzygać indywidualnie. Oczywiście zmiany zamieszkania z powodu choroby oraz z powodu wyjazdu na studia, chociażby na lat kilka, nie można uważać za zmianę domicylu. Słusznym wydaje się stanowisko jurysprudencji większości państw, że dla osób, posiadających rodziny, miejsce zamieszkania tej ostatniej stanowi podstawę określenia domicylu tej osoby <sup>1)</sup>.

Trudności, jakie pociągnęłyby za sobą konieczność stwierdzenia w każdym poszczególnym wypadku domniemanej intencji jednostki, skłoniły ogromną większość ustawodawstw do uważania pewnego ściśle określonego co do czasu dłuższego pobytu osoby na danym terytorjum za dostateczną podstawę dla ustalenia związku pomiędzy tą osobą a państwem celem wymierzenia podatków. Zwykle chodzi tutaj o okres jednego roku, jakkolwiek Anglja już sześciomiesięczny pobyt uznaje za wystarczającą podstawę dla określenia domicylu <sup>2)</sup>.

Wobec takiego stanowiska ustaw podatkowych może się bardzo często zdarzać, że pewna osoba posiada dwa domicyły. Wyjście z podobnej sytuacji znajdujemy w niektórych konwencjach międzynarodowych, dotyczących podwójnego opodatkowania. W takim wypadku jako miejsce zamieszkania uznaje się miejsce, znajdujące się na terytorjum tego państwa, którego obywatelem jest dana osoba. Tego rodzaju postanowienie należy uważać za słuszne. Węzeł z krajem ojczystym nie został zerwany i przypuszczalnie miejsce pierwotnego pochodzenia majątku danej jednostki znajduje się raczej w kraju ojczystym, niż w in-

<sup>1)</sup> Dużo ciekawego materiału w sprawie ustalenia miejsca zamieszkania zawiera jurysprudencja szwajcarska (ob. Marx, *op. cit.*, str. 88 i nast.).

<sup>2)</sup> Hertz, *op. cit.*, str. 44.

nem państwie. Jak jednak postępować wtedy, gdy ktoś posiada dwa domicyły w dwóch różnych państwach, a jednocześnie jest obywatelem trzeciego państwa; albo też gdy posiada dwa domicyły oraz dwie przynależności państwowe? W tego rodzaju zagadnienie zagłębiać się nie mamy potrzeby. Jest to kwestja faktycznych stosunków, która może być rozwiązana albo w drodze interpretacji prawnej, albo też w drodze wzajemnego porozumienia się zainteresowanych państw. Bliższe wglądanie w tę sprawę wprowadziłoby nas na teren analizy najróżnorodniejszych przepisów prawnych. To, co było dotąd powiedziane o sposobach rozumienia pojęcia domicyłu, wystarczy najzupełniej dla stwierdzenia, że ta kwestja w praktycznym zastosowaniu przedstawia cały szereg poważnych trudności.

Pozostaje do rozwiązania jeszcze jedna kwestja pierwszorzędного znaczenia. Jak określić miejsce pochodzenia kapitału, który stanowi majątek spółek? Ze względu na stosunkowo bardzo wielką wagę spółek handlowych, o ile chodzi o zagadnienie podwójnego opodatkowania, ta kwestja musi być traktowana ze specjalną oględnością. Sądząc z przepisów prawnych, należałoby uznać, że podobnie, jak podstawą do ustalenia związku pomiędzy państwem a jednostką jest jej miejsce zamieszkania, taką podstawą dla spółek, jako osób prawnych, będzie siedziba główna tych spółek. Podobne stanowisko, słuszne dla ustalenia prawnych stosunków spółki, z naszego punktu widzenia nie może być uznane za właściwe. Osoba prawna jest oczywiście odrębnym podmiotem prawa, niezależnym od jej członków. W stosunkach gospodarczych jednakże takiej różnicy nie ma. Majątek spółki stanowi w gruncie rzeczy część majątku spółników. Wobec tego miejsce jego pochodzenia winno być ustalone na podstawie miejsca pochodzenia majątku poszczególnych spółników. Gdybyśmy zamiast zasady miejsca zamieszkania spółników przyjęli zasadę siedziby spółki, to bardzo często okazałoby się, że miejsce pochodzenia kapitału spółki byłoby inne, niż miejsce pochodzenia majątku spółników, a przecież majątek spółki stanowi integralną część majątku spółników. Wobec tego musimy uznać, że podstawą do określenia pochodzenia kapitału, należącego do osób prawnych, jest miejsce zamieszkania ich członków—osób fizycznych.

Nasze stanowisko może się tutaj spotkać z zarzutem, że je-

żeli chodzi o spółki akcyjne, to wobec bardzo częstych zmian właścicieli akcji miejsce pochodzenia kapitału takiej spółki jest niemożliwe do ustalenia i ulega zmianom niemal z dnia na dzień. Tak jest niewątpliwie. Akcje, jako papiery na okaziciela, stanowią przedmiot ożywionych obrotów giełdowych i wobec tego skład osobowy akcjonariuszów ulega częstym zmianom. Czy jednak wzgląd na tę okoliczność może być powodem dla zastąpienia zasady miejsca zamieszkania akcjonariuszów przez zasadę siedziby spółki akcyjnej? Przecież każde przedsiębiorstwo może zmienić właściciela. Że w stosunku do spółek akcyjnych podobne zmiany dokonywają się znacznie częściej, to wynika to z potrzeb obrotu, z potrzeb życia gospodarczego. Nie można przy rozwiązywaniu tej kwestji opierać się wyłącznie na tem, czy otrzymany rezultat będzie posiadał charakter stałości, czy też nie. Chodzi tu przede wszystkim o ustalenie miejsca pochodzenia kapitału, a wobec tego wszelkie inne względy muszą ustąpić na plan dalszy. Spółka akcyjna nie rozporządza własnym kapitałem, jej majątek jest niepodzielną własnością akcjonariuszów. Dlatego też przy określaniu miejsca pochodzenia kapitału węzeł prawny pomiędzy spółką akcyjną a państwem, na którego terytorjum spółka posiada swoją siedzibę, nie powinien być brany w rachubę bez zastrzeżeń.

A zresztą, jakkolwiek akcje bardzo często zmieniają właścicieli, to jednakże udział, jaki mają poszczególne państwa w majątku danej spółki akcyjnej, ulega stosunkowo nieznacznym zmianom. Obrót akcjami dokonywa się głównie pomiędzy mieszkańcami jednego państwa, a przerzucenie pewnej liczby akcji z jednego rynku na drugi nie jest już tak częste. Dlatego też dla ustalenia miejsca pochodzenia kapitału możność szybkiego obrotu akcjami nie posiada tak wielkiego znaczenia, jak to się pozornie wydaje.

## CZEŚĆ PRAKTYCZNA

### ROZDZIAŁ VI

#### DOTYCHCZASOWE ROZWIĄZANIA

Wszystkie bez wyjątku dotychczasowe rozwiązania zagadnienia podwójnego opodatkowania bez względu na to, czy zostały zastosowane w życiu, czy też nie, obracały się wyłącznie w ciasnym kółku faktów istnienia kolizyj pomiędzy ustawami podatkowymi poszczególnych państw. Nie znajdujemy tu żadnego systemu, opartego na zrozumieniu, rozwinięciu i zastosowaniu do badanego zagadnienia idei podatku. Są to więc rozważania kazuistyczne bez ogólnej głębszej myśli przewodniej i jako takie posiadają charakter raczej prawniczy niż ekonomiczny, nawet pomimo argumentów, zaczerpniętych głównie ze stosunków gospodarczych. Przecież w Szwajcarii zagadnienie podwójnego opodatkowania jest traktowane z punktu widzenia czysto prawniczego. Poza tem znaczna część rozwiązań tego zagadnienia opiera się niemal wyłącznie na interpretacji prawniczej. I jeżeli w szeregu prac, poświęconych tej kwestji, znajdujemy ideę t. zw. przynależności gospodarczej, to tylko dlatego, że pogodzenie wyraźnie sprzecznych przepisów prawnych nie mogło być dokonane na innej drodze niż ekonomicznej, bo przecież trudno było pominąć milczeniem fakt istnienia ścisłej łączności pomiędzy podatkiem a układem i rozwojem stosunków gospodarczych.

Rezultatem takiego pojmowania zagadnienia podwójnego opodatkowania jest zasklepienie się i ograniczenie wyłącznie do tych tylko podatków, przy których mogą się zdarzać kolizje pomiędzy ustawami, wydanymi przez różne władze. W ten sposób pozostawiono na uboczu nie tylko cła, podatki pośrednie i podatki od obrotu, lecz również cały szereg podatków bezpośred-

nich: mieszkaniowy, od okien i drzwi, od automobili i powozów i t. p. Tutaj wypadki podwójnego opodatkowania nie zachodzą, a więc z prawniczego punktu widzenia wszystkie powyższe rodzaje podatków są neutralne.

Drugą cechą charakterystyczną dotychczasowych rozwiązań tej kwestji, również mającą swoje źródło w prawniczym pojmowaniu zagadnienia, jest ograniczenie się do usuwania kolizyj pomiędzy ustawami, które dotyczą tylko jednorodnych podatków. A więc jeżeli w jednym państwie dochody z nieruchomości ziemskich są obciążone jednym tylko podatkiem — dochodowym, a w drugim państwie — również powszechnym podatkiem dochodowym, ale oprócz tego także i specjalnym podatkiem gruntowym, to w takim razie uwzględnia się tylko podatek dochodowy. Ponieważ podatek dochodowy i gruntowy są to podatki różne, więc kolizja pomiędzy odpowiednimi ustawami nie może zachodzić. Wymaga się bowiem tutaj dwóch jednorodnych podatków.

Podobne traktowanie sprawy z punktu widzenia teorii skarbowości jest całkowicie niesłuszne. Nie można traktować poszczególnych podatków zupełnie odrębnie; są różne formy pobierania podatków, ale jedno tylko źródło — dochód. Prawo nie zna jednakże pojęcia systemu podatkowego. Z prawniczego punktu widzenia każda ustawa podatkowa stanowi odrębną i zamkniętą w sobie całość.

Trzeba jednakże przyznać, że w ostatnich czasach zaczęto już wychodzić poza obręb prawniczego traktowania zagadnienia podwójnego opodatkowania. Wobec różnorodności systemów podatkowych w różnych państwach mogłoby się zdarzyć, że niema możliwości usunięcia podwójnego opodatkowania, jeżeli będziemy stali na gruncie wymagania jednorodności podatków. Jak wiadomo, Anglja nie posiada prócz ogólnego podatku dochodowego specjalnych podatków przychodowych, a system podatków bezpośrednich w Hiszpanji opiera się wyłącznie na podatkach przychodowych. W tym wypadku niema możliwości usunięcia rzeczywistego podwójnego opodatkowania, jeżeli nie staniemy na stanowisku, że bez względu na formę podatku, jeżeli podstawą jego wymiaru jest dochód całkowity lub nawet tylko częściowy, powinny być zastosowane odpowiednie normy w celu usunięcia po-

dwójnego opodatkowania. Podobne stanowisko znajduje już coraz szersze uznanie.

W dotychczasowych rozwiązaniach zagadnienia podwójnego opodatkowania wchodzi więc w grę podatek dochodowy, podatki przychodowe wszelkiego rodzaju oraz podatek spadkowy, a także spotykane w okresie wojennym i powojennym podatki: majątkowy i od zysków wojennych. Normy, dotyczące tych ostatnich wyjątkowych podatków, są całkowicie uzależniane od norm dla podatków bezpośrednich i nie przedstawiają nic nowego. Wobec tego podajemy poniżej krótki przegląd norm, stosowanych w celu usunięcia podwójnego opodatkowania w zakresie podatków bezpośrednich w zastosowaniu do podatku dochodowego i podatków przychodowych oraz w zakresie podatku spadkowego.

#### 1. PODATKI BEZPOŚREDNIE

Wchodzi tu w rachubę powszechny podatek dochodowy oraz podatki: od gruntów, od budynków, od przemysłu i handlu, od kapitałów i rent, od dochodów z pracy, a ewentualnie i podatek od dochodów spółek handlowych, jeżeli podatek dochodowy dotyczy wyłącznie osób fizycznych. Wszystkie powyższe podatki według nowszych poglądów należy traktować łącznie.

Można odróżnić dwie metody usuwania podwójnego opodatkowania. Pierwsza z nich polega na potrącaniu od ogólnej sumy należnych podatków kwot, zapłaconych zagranicą tytułem podatków od osiągniętych tam dochodów. Druga stara się rozdzielić poszczególne źródła dochodu pomiędzy zainteresowane państwa tak, aby prawo do pobierania podatków z danego źródła przysługiwało wyłącznie jednemu państwu. Pierwszy sposób może być zrealizowany w drodze zamieszczenia odpowiednich przepisów w ustawach podatkowych, drugi natomiast wymaga zawarcia pomiędzy poszczególnymi państwami specjalnych umów. Ta druga metoda jest znacznie więcej rozpowszechniona niż pierwsza.

Metoda potrącania podatków, zapłaconych zagranicą, wymaga przede wszystkim ustalenia, co należy uważać za miejsce osiągnięcia dochodu. Ustawodawstwa poszczególnych państw trzymają się pod tym względem najróżnorodniejszych zasad, zwłaszcza jeżeli chodzi o dochody z kapitałów (miejsce zamie-

szkania dłużnika lub wierzyciela) oraz o dochody z uposażeń służbowych i o płacę za pracę najemną (miejsce zamieszkania pracodawcy lub pobierającego uposażenie). Wobec tego nawet i w tym wypadku trudno się obejść bez porozumienia między państwami. Ta metoda usuwania kolizyj pomiędzy ustawami poszczególnych państw ma jednakże tę dobrą stronę, że do każdego płatnika podatku jest w gruncie rzeczy zastosowany jeden tylko system podatkowy, a mianowicie system państwa, gdzie dana osoba posiada miejsce zamieszkania. W ten sposób obywatele jednego państwa, którzy mają jednakowy dochód oraz jednakową liczbę członków rodziny na utrzymaniu, płacą podatki w tej samej wysokości bez względu na to na to, gdzie się znajduje źródło ich dochodu: w kraju czy też zagranicą.

Ta metoda jest pomiędzy innymi stosowana przez Stany Zjednoczone Ameryki Północnej, Belgię oraz w stosunku do kolonii i dominjów przez Anglię i Holandję. Najbardziej liberalne stanowisko zajmują tutaj Stany Zjednoczone. Revenue Act z 1921 roku zawiera przepis, że wysokość podatku, należna od mieszkańca Stanów, z urzędu zmniejsza się o całkowitą sumę zapłaconych zagranicą podatków od osiągniętych tam dochodów pod warunkiem, że odnośne państwo postępuje w taki sam sposób w stosunku do dochodów, osiągniętych przez jego mieszkańców w Stanach Zjednoczonych<sup>1)</sup>. Końcowa klauzula ma na celu zachęcenie innych państw do wprowadzenia u siebie analogicznego postanowienia. W ten sposób Stany Zjednoczone uszanowały w całej rozciągłości prawo innych państw do nakładania podatków od wszelkich dochodów, wytworzonych na własnym terytorjum. Takie liberalne stanowisko zasługuje na uwagę tembardziej, że jak wiadomo Stany Zjednoczone odznaczają się niezwykle silną ekspansją gospodarczą i że wobec tego znaczna część dochodów ich mieszkańców pochodzi z zagranicy i jest pobierana głównie w formie odsetek i dywidend.

Podobnej zasady trzyma się również i Belgja z tą tylko różnicą, że uwzględnia przy potrąceniu nie całość, lecz tylko 80% podatków, zapłaconych zagranicą<sup>1)</sup>. Również i Anglja potrąca podatki, zapłacone w jej dominjach i kolonjach, z tem ograni-

<sup>1)</sup> Chambre de Commerce Internationale. Circulaire Nr. 25. Str. 3.

<sup>2)</sup> Chambre de Commerce internationale. Brochure Nr. 25. Str. 13.

zeniem, że potrącenie może być dokonane najwyżej do wysokości połowy podatku angielskiego, należnego od dochodów, które zostały osiągnięte w dominjach lub kolonjach<sup>1)</sup>. Jeżeli więc stopa podatku w dominjum jest conajmniej dwa razy niższa od stopy podatkowej w Anglji, to potrącenie będzie całkowite, w przeciwnym razie—częściowe. W Holandji wysokość potrącenia stanowi 66⅓%, jeżeli chodzi o kolonje, oraz 50%, jeżeli chodzi o podatki, zapłacone zagranicą<sup>2)</sup>.

Druga metoda polega na tem, że w drodze porozumień międzynarodowych ustala się miejsce pochodzenia każdego źródła dochodu, a właściwie określa się stopień związku, jaki zachodzi pomiędzy pewnym źródłem dochodu, a organizmem gospodarczym danego państwa. Właśnie tutaj ma zastosowanie wspomniana już niejednokrotnie teoria przynależności gospodarczej. Prawo nakładania podatków od poszczególnych źródeł dochodu przyznaje się temu państwu, z którego terytorjum dane źródło posiada najsilniejszy związek. Ta zasada nie wyłącza jednakże możliwości uwzględnienia wszystkich źródeł dochodu pewnej jednostki przy wymiarze podatku progresywnego. Państwo zamieszkania danej osoby może przecież obliczyć przypadającą należność podatkową od całego dochodu i zażądać zapłacenia tej sumy w części, która odpowiada procentowemu udziałowi dochodu, osiągniętego w miejscu zamieszkania płatnika, w stosunku do całkowitego dochodu. W ten sposób można uniknąć podwójnego opodatkowania oraz zachować zasadę progresji.

Ta metoda w porównaniu z poprzednią posiada jednakże tę wadę, że do pewnego stopnia rozbija dochód jednostki na dwie lub nawet więcej części, zależnie od ilości państw, z których pochodzi dochód tej osoby. Wobec tego zasada progresji nie jest utrzymana w całej rozciągłości, gdyż państwo, w którym płatnik nie posiada miejsca zamieszkania, nie oblicza stopy podatkowej od całego dochodu, lecz tylko od tej jego części, która była osiągnięta na terytorjum tego państwa. W ten sposób płatnik na czysto zyskuje, płacąc stosunkowo mniejszy podatek, niż wtedy, gdyby jego dochód nie był rozdzielony na kilka części i pochodził wyłącznie z jednego obszaru państwowego.

<sup>1)</sup> Blackett, *op. cit.*, str. 34.

<sup>2)</sup> Peeters, *op. cit.*, str. 185 i 190

Jeżeli chodzi o sposób ustalenia miejsca osiągnięcia dochodu, to poszczególne konwencje, projekty i ustawy trzymają się różnych zasad. Jedynie tylko co do nieruchomości i co do przedsiębiorstw nie zachodzi różnica zdań. Co do innych kategorii dochodu często się spotyka sprzeczne rozwiązania, jak to widać z poniższego zestawienia.

Wyszczególnienie	Papiery wartościowe		Wierzytelności		Dochody z pracy		
	Akcje	Papiery procentowe	Hipo- teczne	Inne	Wolne zawo- dy	Uposażenia i płace, wypła- cane przez	
						pań- stwo i samo- rządy	osoby pry- watne
Projekt ekspertów Ligi Narodów <sup>1)</sup> . . . . .	w	w	w	w	z	z	z
Projekt Międzynarodowej Izby Handlowej <sup>2)</sup> . . . . .	d—w <sup>5)</sup>	d—w <sup>5)</sup>	d—w <sup>5)</sup>	d—w <sup>5)</sup>	z	z	z
Projekt ustawy szwajcarskiej 1885 r. <sup>3)</sup> . . . . .	w—d <sup>6)</sup>	w	w	w	z	z	z
Jurisprudencja szwajcarska <sup>4)</sup> . . . . .	w	w	w	w	z	z	z
Ustawa Rzeszy Niemieckiej 1870 r. . . . .	w	w	w	w	z	p	z
Konwencje: Austria—Prusy 1900 r. <sup>5)</sup>	d	d	d	d	z	p	z
Państwa sukcesyjne b. monarchji austriackiej 1921 r. . . . .	d <sup>7)</sup>	d <sup>7)</sup>	d	w	p	p	p
Niemcy—Czechosłowacja 1921 r. . . . .	d	d	d	d	p <sup>8)</sup>	p	z
Austria—Czechosłowacja 1922 r. . . . .	d	d	d	d	p <sup>8)</sup>	p	z
Niemcy — Szwajcaria 1924 r. <sup>10)</sup> . . . . .	—	—	—	—	—	z	z

Objaśnienie znaków: w—miejsce zamieszkania wierzyciela, d—miejsce zamieszkania dłużnika, z—miejsce zamieszkania płatnika podatku, p—miejsce pochodzenia dochodu.

Uwagi:

<sup>1)</sup> Bruins et Co., *op. cit.*, str. 43.

<sup>2)</sup> Chambre de Commerce Internationale. Brochure Nr. 25, str. 24.

<sup>3)</sup> Claus, *op. cit.*

<sup>4)</sup> Marx, *op. cit.*

<sup>5)</sup> do uznania państw, zawierających umowę.

<sup>6)</sup> część dywidendy (5% od wartości nominalnej) w miejscu zamieszkania dłużnika.

<sup>7)</sup> przy podatku dochodowym miejsce zamieszkania wierzyciela.

<sup>8)</sup> pod warunkiem istnienia w każdym państwie oddzielnej pracowni (gabinetu) lub mieszkania.

<sup>9)</sup> przewidziana przez umowę handlową z 1920 r. nowa konwencja nie została jeszcze zawarta.

<sup>10)</sup> konwencja w sprawie podwójnego opodatkowania dochodów z uposażeń służbowych i z pracy najemnej pomiędzy Niemcami a kantonami: Zürich, Bazylea, Schaffhausen, St. Gallen, Aargau i Thurgau.

W stosunku do dochodów z majątku ruchomego (papiery wartościowe i wierzytelności) widzimy wahanie się pomiędzy miejscem zamieszkania dłużnika a miejscem zamieszkania wierzyciela. Odgrywają tu zresztą rolę głównie względy techniczne, a więc z tego powodu przy podatkach od kapitałów i rent wygodniej jest zastosować zasadę miejsca zamieszkania dłużnika, a przy podatku dochodowym—zasadę miejsca zamieszkania wierzyciela. W ten właśnie sposób rozwiązała sprawę konwencja, zawarta pomiędzy państwami sukcesyjnymi b. monarchji austriackiej. Te same względy techniczne odgrywały rolę również i przy ustalaniu miejsca pochodzenia dochodów z pracy. Tutaj często trudno jest uchwycić dochody, jeżeli miejsce zamieszkania danej osoby znajduje się zagranicą. Tylko w stosunku do dochodów z uposażeń służbowych i z wynagrodzeń za pracę najemną można całkowicie i konsekwentnie przeprowadzić zasadę miejsca pochodzenia dochodu, oczywiście, o ile podatek pobiera się u źródła t. j. u pracodawcy.

Lecz nawet w stosunku do przedsiębiorstw nie jest stosowana jedna i ta sama zasada. Prawda, że tutaj przyjęto zasadę siedziby przedsiębiorstwa oraz jego zakładów, że zysk przedsiębiorstwa rozbija się na tyle części, w ilu państwach znajdują się jego zakłady. Ale sposób podziału zysków pomiędzy poszczególne zakłady nigdzie nie jest wskazany; znajdujemy tu tylko niewiele mówiące ogólniki. Szczegóły pozostawia się zawsze do ustalenia przez każde państwo oddzielnie. Dlatego też suma zysków przedsiębiorstwa z poszczególnych zakładów, ustalona przez poszczególne państwa dla celów podatkowych, z reguły nie będzie się zgadzała z rzeczywistym ogólnym zyskiem przedsiębiorstwa <sup>1)</sup>.

Tak więc jedynie tylko w stosunku do nieruchomości zasada miejsca osiągnięcia dochodu została uznana i zachowana

<sup>1)</sup> Czasami podział zysku przedsiębiorstwa pomiędzy poszczególne zakłady zostaje ustalony ryczałtowo. Jako przykład tego może służyć konwencja, zawarta pomiędzy Szwecją a Norwegią, dotycząca spółki Luossavarra — Kirunavarra, która posiada w Szwecji kopalnię, a w Norwegii zakład transportowy w porcie Narvik. Ustalono, że Norwegia ma prawo opodatkować  $\frac{1}{10}$  część dochodu tej spółki, a resztę — Szwecja.

(Dr. Arne Rygh. *L'imposition en Norvège de biens se trouvant en Norvège et l'impôt sur la propriété norvégienne à l'étranger*. Bulletin de l'Institut Intermédiaire International, tome I, fasc. 4, p. 496).

w całej pełni. Co do innych źródeł dochodu zachodzą znaczne różnice, jeżeli chodzi o ustalenie miejsca ich osiągnięcia.

## 2. PODATEK SPADKOWY

Jeżeli chodzi o usunięcie kolizyj, które zachodzą pomiędzy ustawami o podatku spadkowym, to tutaj spotyka się cały szereg nowych trudności.

Podatek spadkowy był dawniej niemal wyłącznie traktowany, jako podatek od przeniesienia majątku, który posiada charakter ekwiwalentu ze strony płatnika za usługi państwa, oddane w formie opieki prawnej i ustalenia prawa własności spadku. I jakkolwiek wobec niemal powszechnego zastosowania progresywnej stopy podatkowej, wprowadzenia minimum majątku spadkowego, wolnego od podatku, podatek spadkowy i od darowizn znajduje się obecnie pod silnym wpływem teorii możliwości płacenia, a nawet do pewnego stopnia jest wyrazem idei wagnerowskiej używania podatków, jako środka dla osiągnięcia celów socjalno-politycznych, a mianowicie dla naprawienia niesprawiedliwości w życiu gospodarczym z punktu widzenia równomiernego rozdziału dóbr, to jednakże we współczesnych ustawach o podatku spadkowym można jeszcze znaleźć liczne reminiscencje dawnych poglądów.

Właśnie dlatego podatek spadkowy nie opiera się wyłącznie na zasadzie miejsca zamieszkania spadkodawcy. Jeżeli chodzi o ustawy cywilne, które trzeba w danym wypadku zastosować do spadku w celu przeprowadzenia postępowania spadkowego i ustalenia przejścia majątku spadkowego na spadkobierców, to prawa poszczególnych państw hołdują zasadzie przynależności państwowej spadkodawcy lub też zasadzie jego ostatniego miejsca zamieszkania. Obydwie te zasady doznają zwykle ograniczenia co do nieruchomości, należących do majątku spadkowego, do których stosuje się *lex rei sitae*. Ustawy o podatku spadkowym naogół dosyć wiernie odbijają powyższe poglądy na właściwość ustawy cywilnej, w celu ustalenia prawnych stosunków spadku, jakkolwiek zdarzają się pewne odchylenia, podyktowane względami fiskalnemi. Tutaj więc jest widoczna dosyć wyraźnie reminiscencja teorii ekwiwalentu. Skoro stosunki prawne spadku są regulowane naprzykład na podstawie przynależności państwowej spadkodawcy, to wobec tego ta sama zasa-

da jest stosowana przy nakładaniu podatku, jeżeli ten podatek traktuje się jako opłatę za usługi państwa, polegające na potwierdzeniu i zachowaniu praw spadkobierców.

Oczywiście jest to stanowisko przestarzałe, niezgodne z obecnymi poglądami w teorii skarbowości. Podobny konserwatyzm do pewnego stopnia tłumaczy się jednakże tem, że zmiany ustaw cywilnych nie mogą być szybko dokonywane. To też przenikanie zasad teorii możliwości płacenia do ustawodawstwa, dotyczącego podatku spadkowego, odbywa się głównie na drodze częściowego zerwania z zasadami prawa cywilnego.

Jeżeli wogóle można wskazać ogólne zasady, jakimi się kierują poszczególne państwa przy nakładaniu podatku spadkowego, to spotyka się tutaj trzy zasady. Zasadę miejsca położenia majątku stosuje się zawsze do nieruchomości, często również i do ruchomości zmysłowych. Jeżeli chodzi o ruchomości wogóle, to jedne państwa stosują zasadę przynależności państwowej (Austria, Czechosłowacja, Hiszpanja, ogromna większość państw Rzeszy Niemieckiej), inne—zasadę ostatniego miejsca zamieszkania (Anglja, Francja, Belgja, Holandja, Danja, Szwajcarja, a z państw Rzeszy Niemieckiej tylko Wirtembergja i Meklemburg-Schwerin <sup>1)</sup>). Włochy starają się przeprowadzić zasadę położenia majątku nawet w stosunku do ruchomości, przyczem w stosunku do wierzytelności stosują zasadę siedziby dłużnika <sup>2)</sup>. Polska przychyła się do zasady przynależności państwowej, ale tylko w stosunku do majątku, położonego zagranicą, przyczem węzłem, stwarzającym obowiązek podatkowy, może być obywatelstwo polskie zarówno spadkodawcy, jak i spadkobiercy. W stosunku do majątku, znajdującego się w kraju, Polska stosuje zasadę miejsca położenia, uznając jednocześnie brak podstaw do nałożenia podatku wtedy, gdy ani spadkobierca, ani spadkodawca nie są złączeni z Polską ani węzłem przynależności państwowej, ani węzłem miejsca zamieszkania <sup>3)</sup>.

<sup>1)</sup> Dr. Zeller. *Die Erbschaftsbesteuerung im Verhältnis zum Heimatstaate und zu anderen Staaten*. Bestimmungen über Reciprocität. Finanz-Archiv. Bd. VII, 1890. S. 316.

<sup>2)</sup> G. Dall'Oglio. *Les doubles impôts dans la législation fiscale italienne*. Chambre de Commerce Internationale. Brochure Nr. 25, p. 35.

<sup>3)</sup> Ob. art. 13 ustawy z dnia 29 maja 1920 r. (Dziennik Ustaw R. P., r. 1920, Nr. 49, poz. 299) oraz art. 14 tejże ustawy w redakcji z dnia 3 listopada 1923 r. (Dziennik Ustaw R. P., r. 1923, Nr. 118, p. 944).



Celem rozwiązania zagadnienia podwójnego opodatkowania należy ustalić: 1) jakiego rodzaju majątek powinien ulegać zasadzie miejsca położenia, 2) gdzie się znajduje miejsce położenia poszczególnych rodzajów majątku, 3) jaką zasadę stosuje się dla tych rodzajów majątku, które nie są poddane zasadzie miejsca położenia, a mianowicie zasadę przynależności państwowej czy też miejsca ostatniego zamieszkania spadkodawcy.

Poszczególne konwencje rozwiązują to zagadnienie rozmaicie. Tak więc pomiędzy Austrią a Grecją ustalono w latach 1902—1904, że tylko nieruchomości ulegają zasadzie miejsca położenia, a wszystkie ruchomości winny być opodatkowane wyłącznie przez państwo, którego poddanym jest spadkodawca <sup>1)</sup>.

Konwencja pomiędzy Niemcami a Grecją z 1910 r. uznaje co do ruchomości zasadę domicylu spadkodawcy, jeżeli jednak ruchomości znajdują się w kraju, gdzie mieszka spadkobierca, zasada domicylu spadkodawcy ustępuje przed zasadą miejsca zamieszkania spadkobiercy <sup>2)</sup>.

Umowa pomiędzy Hiszpanią a Grecją z 1914 roku stosuje zasadę miejsca położenia majątku spadkowego, nie zawiera jednakże szczegółów, jak należy tę zasadę rozumieć <sup>3)</sup>.

Umowa niemiecko-czechosłowacka z 1922 r. wysuwa zasadę przynależności, ale szczegółowe przepisy wskazują na zastosowanie raczej zasady domicylu spadkodawcy. Nieruchomości (i wierzytelności hipoteczne) opodatkowuje się według miejsca położenia. Ruchomości zmysłowe również według miejsca położenia, ale pod warunkiem, że miejsce zamieszkania spadkodawcy znajduje się na terytorjum państwa, gdzie są położone te ruchomości. Wierzytelności, niezabezpieczone hipotecznie, oraz udziały w przedsiębiorstwach opodatkowuje się w miejscu zamieszkania spadkodawcy, papiery wartościowe — w miejscu, gdzie się one znajdują w chwili zgonu spadkodawcy <sup>4)</sup>.

Projekt Międzynarodowej Izby Handlowej (art. 11—14) wysuwa zasadę domicylu spadkodawcy. Państwo, gdzie spadko-

<sup>1)</sup> Société des Nations. *Recueil des traités*. Tome II. Nr. 62.

<sup>2)</sup> *Ibidem*. Tome II. Nr. 55.

<sup>3)</sup> *Ibidem*. Tome III. Nr. 92.

<sup>4)</sup> *Ibidem*. Tome XVII. Nr. 448.

dawca miał w chwili zgonu miejsce zamieszkania, może opodatkować cały majątek spadkodawcy, jednakże pod warunkiem potrącenia całkowicie lub częściowo (minimum 50%) kwoty podatku, zapłaconej zagranicą od majątku, który się tam znajduje, a na który składają się nieruchomości, okręty (miejsce zarejestrowania) i ewentualnie ruchomości zmysłowe.

## ROZDZIAŁ VII

ROZWIĄZANIE WEDŁUG ZASADY POCHODZENIA  
DOCHODU

W części teoretycznej była przedstawiona próba uzasadnienia tezy, że przy rozwiązywaniu zagadnienia podwójnego opodatkowania należy się kierować zasadą pochodzenia dochodu; jest to bowiem jedyna zasada, zgodna z uznaną już dziś niemal powszechnie w nauce skarbowości teorią możliwości płacenia. Dotychczasowe rozwiązania tego zagadnienia, nawet jeżeli one opierały się na głębszych podstawach teoretycznych, ponieważ stoją w sprzeczności z przyjętą w niniejszej pracy zasadą pochodzenia dochodu, nie mogą być oczywiście drogowskazem do praktycznego zastosowania idealnych teoretycznych zasad, które staraliśmy się uzasadnić w poprzednich rozdziałach. Jeżeli więc poświęciliśmy im nieco uwagi, to głównie z tego względu, że one odegrały wybitną rolę w ukształtowaniu się pojęć na istotę i charakter podwójnego opodatkowania, że wreszcie one są drogami, po których zapewne jeszcze przez długi czas będą kroczyć dalsze wysiłki celem urzeczywistnienia w praktyce ideału sprawiedliwości podatkowej. Nie są to jednak argumenty, które powinny mieć wpływ na bieg rozważań, dotyczących zastosowania w praktyce zasady pochodzenia dochodu.

A jednak pomimo to wszystko w dotychczasowych rozwiązaniach zagadnienia podwójnego opodatkowania jest jeden charakterystyczny moment, który również i w naszych rozważaniach nie może być pominięty. Jest to moment natury czysto praktycznej, natury formalnej, a mianowicie wymagania techniki nakładania podatków. Można usilnie zwalczać wszystkie bez wyjątku rozwiązania naszego zagadnienia, zarówno te, które były stosowane w praktyce, jak również i te, które pozostawały wyłącznie

w sferze projektów, można wykazywać ich bezpodstawność teoretyczną, ich sprzeczność z uznaną już dzisiaj powszechnie teorią możliwości płacenia, ale trzeba jednakże przyznać, że wszystkie one, a zwłaszcza te z nich, które stały się rzeczywistością podstawą dla unormowania stosunków podatkowych zgodnie z potrzebami obrotu międzynarodowego, noszą na sobie wybitne znamiona wymagań techniki podatkowej.

Żadne rozwiązanie zagadnienia podwójnego opodatkowania, choćby najśluszniesze z punktu widzenia wymagań teorii skarbowości, nie może być uznane za racjonalne, jeżeli nie odpowiada tym wszystkim warunkom, które są stawiane przez technicznych wykonawców zamierzeń ustawodawcy podatkowego—przez aparat administracyjno-skarbowy. Nauka skarbowości nie jest nauką abstrakcyjną, jest ściśle związana z życiem i wobec tego musi się liczyć ze wszystkimi wymaganiami praktyki życiowej. Względ na ułatwienie, a przynajmniej na nieutrudnianie techniki wymiaru podatków należy więc postawić, jako ideję przewodnią przy wyszukaniu sposobów zastosowania w praktyce zasady pochodzenia dochodu celem rozwiązania zagadnienia podwójnego opodatkowania.

Poza tem, skoro stoimy na gruncie teorii możliwości płacenia, która wymaga, aby system podatkowy uwzględniał indywidualne warunki bytu każdego płatnika, praktyczne rozwiązanie zagadnienia podwójnego opodatkowania powinno dać możliwość zachowania zarówno t. zw. „minimum egzystencji” jak i progresywnej stopy podatkowej t. j. tych cech podatku, które są zasadniczym postulatem teorii możliwości płacenia. To zastrzeżenie nie jest bynajmniej wytworem teoretycznej ostrożności, jakby się to mogło napozór wydawać. Jeżeli bowiem dochód pewnej jednostki pochodzi z dwóch lub więcej obszarów, podległych różnym władzom państwowym, to może się łatwo zdarzyć, że indywidualne warunki bytu danej osoby nie będą w dostateczny sposób uwzględnione. Niebezpieczeństwo tego rodzaju jest o tyle bardziej prawdopodobne, że jedna władza państwowa może nie wiedzieć, jakie dochody osiąga dana jednostka na obszarze innego państwa.

Idealne rozwiązanie kwestji podwójnego opodatkowania byłoby możliwe tylko wtedy, gdyby cały system podatkowy był ściśle odzwierciedleniem teorii możliwości płacenia, a więc gdy-

by zamiast dzisiejszej różnorodności podatków obejmował tylko jeden lub co najwyżej kilka podatków o stopie progresywnej. Wtedy potrzebaby było znaleźć miejsce wytworzenia dochodu, osiągniętego na terytorjum każdego państwa, oraz wielkość zaangażowanego kapitału w każdym państwie. Znając prócz tego stopę procentową w kraju pochodzenia kapitału, można łatwo przeprowadzić obliczenie i dokonać podziału podatków pomiędzy zainteresowane państwa. Ale już i tutaj, nie mówiąc nawet o praktycznych trudnościach przy ustaleniu miejsca wytworzenia dochodu, spotyka się poważną trudność. Stopa procentowa ulega częstym wahaniom, a wobec tego powstaje konieczność ustalania przeciętnych, które zmieniałyby się z roku na rok. A więc nawet przy tak idealnym teoretycznym rozwiązaniu powstają dość znaczne trudności praktyczne. Trzeba się przede wszystkim liczyć ze zmiennym charakterem wzajemnego udziału obydwóch czynników wytwórczych (pracy i kapitału) w procesie wytwarzania dochodu.

Jeżeli nawet przy tak prostym systemie podatkowym rozwiązanie zagadnienia podwójnego opodatkowania przedstawia już pewne trudności, to cóż dopiero wtedy, gdy ma się do czynienia z jakimkolwiek współczesnym rzeczywistym systemem podatkowym, który z reguły odznacza się znaczną ilością i różnorodnością form danin publicznych. Zanim jednakże przejdziemy do odpowiedzi na pytanie, czy wogóle jest możliwe w praktyce rozwiązanie zagadnienia podwójnego opodatkowania zgodnie z zasadą pochodzenia dochodu, a ewentualnie w jaki sposób, musimy zdać sobie sprawę z tego, jak wygląda współczesny typowy system podatkowy. Nie będziemy tutaj rzecz prosta analizować różnic, jakie zachodzą pomiędzy systemami podatkowymi poszczególnych państw; dla naszych celów wystarczy podkreślić wspólne cechy typowe oraz najważniejsze różnice, dotyczące rozmaitych systemów podatków bezpośrednich.

Ścisłe odróżnienie podatków od innych źródeł dochodów państwa nie jest jednak rzeczą łatwą. Prawda, że w budżetach poszczególnych państw spotyka się zwykle szereg pozycji dochodowych, objętych wspólnym tytułem: „podatki” lub „daniny publiczne”, ale to nie znaczy bynajmniej, że to są wyłącznie tylko takie źródła dochodów, które z teoretycznego punktu widzenia możemy nazywać podatkami. Należy więc wyjaśnić tutaj, co

rozumiemy przez pojęcie podatku. Ogólnie przyjęta definicja mówi, że podatkami we współczesnych społeczeństwach cywilizowanych nazywamy przymusowe świadczenia materialne ludności na rzecz państwa celem dostarczenia mu środków na zaspokojenie jego potrzeb. Podatek może co prawda spełniać również i inną funkcję, która ma jednak w takim razie charakter drugorzędny, dodatkowy. Mówimy więc w podobnych wypadkach o ubocznych celach podatków. Powyższa definicja pozwala odróżnić podatek od innych administracyjnych dochodów państwa, a przede wszystkim od tak zwanych opłat. Opłatami nazywamy świadczenia na rzecz państwa, które są równowartością usług państwa dla danej osoby. W praktyce bardzo często trudno na tej podstawie odróżnić, czy w danym wypadku mamy do czynienia z opłatą czy z podatkiem. Należałoby przyjąć tutaj kryterjum ścisłej równowartości usług państwa i świadczeń jednostki. Niestety jednak, usługi państwa zwykle są takiego rodzaju, że piętne określenie ich wartości jest niemożliwe. Dlatego oprzemy się tutaj na innej podstawie, może mniej słusznej teoretycznie, ale zato posiadającej dużą praktyczną wartość. Będziemy mianowicie odróżniali, czy fakt niezapłacenia odpowiedniej kwoty pociąga za sobą karę, czy też odmówienie usług ze strony państwa; w pierwszym wypadku będziemy mówili o podatku, w drugim natomiast o opłacie.

W ten sposób świadczenie w formie stempla od rachunku będziemy uważali za podatek od obrotu, a stempel od podań za opłatę. Zupełnie ściśle odróżnienie opłat od podatków nie da się jednak w praktyce przeprowadzić bądź ze względów technicznych (naprzykład w wypadku t. zw. „opłat stemplowych”), bądź też ze względu na to, że przy sposobności dokonywania świadczeń na rzecz jednostki państwo bardzo często żąda kwoty, wielokrotnie przewyższającej koszt własnych świadczeń. Powyższe uwagi wystarczą na to, aby przeprowadzić przybliżoną granicę pomiędzy podatkami a opłatami. Bliższe wnikanie w tę sprawę jest dla nas zbędne, bo chodzi tu o stosunkowo drobne sumy w porównaniu do ogólnych wpływów podatkowych.

Druga wątpliwość nasuwa się przy cłach. Czy całkowity wpływ z ceł można uważać jako podatek? Zdaniem naszym nie, gdyż chodzi tutaj na pierwszym miejscu o popieranie wytwórczości krajowej (przy cłach przywozowych) lub też o przeszkadzanie

nie powstawaniu drożyzny na rynku wewnętrznym (przy cłach wywozowych). To jest ich główny i zasadniczy cel; dochód, jaki skarb państwa czerpie z tego źródła, jest rzeczą drugorzędna, a tymczasem przy podatkach chodzi na pierwszym miejscu o dochód dla państwa. A więc z pośród ceł tylko takie będziemy uważali za podatki, które mają za zadanie wyłącznie lub głównie przysporzenie państwu dochodów (t. zw. cła skarbowe). Zaliczamy tutaj cło od herbaty, od kawy i t. p. oraz przy artykułach, obciążonych w kraju podatkiem konsumcyjnym, tę część cła, która odpowiada wysokości tego podatku.

W ten sposób do podatków będziemy zaliczali: podatki bezpośrednie, podatki od obrotu, oraz obciążenie przedmiotów spożycia zarówno w formie podatków pośrednich, jak również w formie ceł i monopolii. W praktyce zwykle łącznie z podatkami od obrotu będziemy musieli połączyć tę część opłat, która jest pobierana w formie stempla.

Wśród tych wszystkich podatków będziemy odróżniali takie, które wywołują niebezpieczeństwo podwójnego opodatkowania (podatek dochodowy od osób fizycznych i prawnych, podatki przychodowe, podatek od spadków i darowizn), od tych wszystkich, przy których podwójne opodatkowanie z reguły nie zachodzi.

Nie wszystkie podatki w jednakowym stopniu odpowiadają warunkom teorii możliwości płacenia. Względy techniczne przyczyniły się głównie do tego, że wzajemny stosunek pomiędzy siłą płatniczą poszczególnych jednostek, a wysokością płaconych przez nie podatków nie wszędzie jest zachowany. Weźmy na przykład cały wielki dział podatków pośrednich, ceł skarbowych i monopolii państwowych na przedmioty konsumpcji. Pomimo wprowadzania podatków od przedmiotów zbytku, które mają na celu silniejsze obciążenie ludzi zamożniejszych, cały ten dział podatków nie tylko nie wykazuje w rezultacie progresji, ale nawet nie zachowuje opodatkowania poszczególnych grup ludności proporcjonalnie do wysokości ich dochodów. Jednakowa stawka podatku, bez względu na zamożność płatnika, przyczynia się do tego, że stosunek płaconych podatków tego rodzaju do ogólnego dochodu płatnika zazwyczaj zmniejsza się w miarę wzrostu zamożności. Tu więc widzimy wyraźną sprzeczność z wymaganiami teorii możliwości płacenia.

Powstaje więc pytanie, czy wobec tego przy rozwiązywaniu zagadnienia podwójnego opodatkowania zgodnie z zasadą pochodzenia dochodu nie należy pozostawić na uboczu cały ten dział podatków, który tak jaskrawo stoi w sprzeczności z tą teorią. Zdawałoby się, że skoro teoria możliwości płacenia poza nielicznymi wypadkami ma stosunkowo małe zastosowanie w podatkach konsumcyjnych, to wobec tego również i zasada pochodzenia dochodu, która, jak wiadomo, wiąże się z nią organicznie i jest jej dalszym rozwinięciem, nie powinna być tutaj stosowana. Gdybyśmy jednak konsekwentnie rozumowali w ten sposób dalej, to musielibyśmy dojść do przekonania, że wogóle zasada pochodzenia dochodu nie może być użyta do rozwiązywania zagadnienia podwójnego opodatkowania, nawet przy takich podatkach, jak dochodowy lub spadkowy, które są uważane za istotny, skończony wyraz teorii możliwości płacenia. I tutaj bowiem w życiu praktycznym zwykle nie jest zachowywany właściwy stosunek pomiędzy wysokością podatku a rzeczywistym dochodem płatnika. Władza podatkowa nie zawsze jest w możności stwierdzić rzeczywisty dochód danej osoby, a rezultatem tego mogą być w praktyce poważne odstępstwa od zachowania idealnej równowagi dochodów i podatków. Niedostateczna organizacja i zła technika nakładania podatków nawet z idealnego systemu podatkowego może osiągnąć w praktyce zupełnie inne rezultaty. Fakt istnienia podatków, sprzecznych z teorią możliwości płacenia, należy uważać tylko za wadliwe zastosowanie i przeprowadzenie tej teorii. Okoliczność, że zachodzi różnica pomiędzy złem wykonaniem ustawy, co wywołuje odstępstwa od dążeń ustawodawcy, skierowanych dla zachowania wymagań teorii możliwości płacenia, a błędami, popełnionymi przez samego ustawodawcę, nie może mieć w danym wypadku decydującego znaczenia. Jeżeli bowiem ustawodawca świadomie zdecydował się na odstępstwo od zasad teorii możliwości płacenia, to głównie dlatego tylko, że liczył się z praktycznymi trudnościami przy ściśłym dostosowywaniu całego ustawodawstwa podatkowego do tej teorii, że brał na uwagę efekt fiskalny swoich zamierzeń oraz momenty psychologiczne, odgrywające wybitną rolę u płatnika podatku. W każdym bądź razie znamioną cechą ustawodawstwa w dziedzinie podatków pośrednich jest wyraźnie zaznaczające się dążenie do możliwie silnego opodatkowania osób zamoż-

nych. Widzimy to nietylko przy wprowadzaniu specjalnych podatków luksusowych, lecz również i przy ustalaniu większej stawki podatku od droższych i lepszych gatunków win i wódek lub tytoniu, cygar i papierosów. To już wyraźnie świadczy o tem, że nawet i przy podatkach pośrednich ustawodawca dąży do zbliżenia się do ideału teorii możności płacenia. Dlatego też wydaje się rzeczą zupełnie słuszną, aby przy rozwiązywaniu zagadnienia podwójnego opodatkowania uwzględniać wszystkie istniejące podatki.

Wobec tego dla każdego płatnika należałoby obliczyć wysokość wszystkich podatków, jakieby były przezeń zapłacone w każdym państwie, gdyby cały jego dochód pochodził wyłącznie z terytorjum jednego państwa. Ale ponieważ jego dochód pochodzi z kilku obszarów państwowych bądź z tytułu włożonej pracy, bądź też na podstawie użytego do produkcji kapitału, więc każde państwo zasadniczo powinno żądać tylko takiej części podatków, jakie dana osoba musiałaby zapłacić, gdyby cały jej dochód pochodził z terytorjum tylko tego jednego państwa, co odpowiada faktycznemu udziałowi części dochodu, pochodzącej z danego terytorjum, w stosunku do całego dochodu. Przedstawmy to na przykładzie. Całkowity dochód pewnej osoby wynosi  $A$ , przyczem część tego dochodu  $a_1$  pochodzi z terytorjum pierwszego państwa, część  $a_2$ —z terytorjum drugiego państwa;  $a_1 + a_2 = A$ . Gdyby cały dochód  $A$  pochodził tylko z jednego państwa, to pierwsze państwo zażądałoby świadczeń podatkowych ogółem na sumę  $b_1$ , drugie—na sumę  $b_2$ . Wobec tego pierwszemu państwu powinno przypaść w postaci podatków  $\frac{b_1 \cdot a_1}{a_1 + a_2}$

drugiemu państwu —  $\frac{b_2 \cdot a_2}{a_1 + a_2}$ .

Widzimy więc, że ściśle zastosowanie w praktyce zasady pochodzenia dochodu prowadziłyby do bardzo skomplikowanych i długich rachunków. Musimy się wobec tego zastanowić, czy w prosty sposób nie dałoby się osiągnąć rezultatu zbliżonego. Nie chodzi tu przecież o to, aby podział podatków był ściśle wykonany w stosunku do pojedynczych płatników. Zasadniczo jednostce nie zależy wcale na takim idealnym podziale, jej chodzi tylko głównie o to, aby nie płacić podwójnie podatków, aby ona nie płaciła większej sumy podatków od takiej osoby, która

znajduje się z nią w identycznych warunkach pod względem wysokości dochodu, lecz cały swój dochód otrzymuje z jednego tylko terytorjum państwowego. Ta sprawa posiada znaczenie jedynie tylko w stosunkach pomiędzy państwami, którym zależy na tem, aby ich dochody nie były niesłusznie uszczuplone.

I tutaj jednak ścisły rozrachunek nie da się przeprowadzić. Są dwie zasadnicze przyczyny tego: 1) zmienność stopy procentowej, 2) zmienność faktycznego układu stosunków. Rozrachunek taki może być więc przeprowadzony tylko z dużym przybliżeniem. Zdaniem naszym, dążenie do zbytnej ścisłości jest tutaj znacznym trudem, który bynajmniej nie odpowiada praktycznym rezultatom podobnej pracy.

Nie posiadamy niestety materiałów cyfrowych, które pozwoliłyby zorjentować się dostatecznie w tej sprawie. Jednakże można śmiało twierdzić, że znaczenie podatków pośrednich, jako pewnej formy obciążenia, przy rozwiązywaniu zagadnienia podwójnego opodatkowania w porównaniu ze znaczeniem podatków bezpośrednich jest stosunkowo niewielkie. Prawda, że podatki pośrednie stanowią bardzo ważne źródło dochodów państwowych, często większe, niż podatki bezpośrednie. Jednak one ciężarem swoim spadają przeważnie na ludność mało zamożną, która czerpie dochód głównie z pracy. Ta kategoria płatników bardzo rzadko wchodzi tutaj w rachubę, ponieważ przy podwójnym opodatkowaniu chodzi głównie o ludzi, posiadających znaczne majątki i dochody, dla których oczywiście obciążenie podatkami pośrednimi w stosunku do ogólnego obciążenia podatkowego stanowi stosunkowo nie tak znaczną kwotę. Jako ilustrację tego przytaczamy poniżej dane z pracy Samuela, dotyczącej obciążenia podatkowego rozmaitych warstw ludności w Anglii <sup>1)</sup>. Przytoczone dane dotyczą dochodów fundowanych t. zn. osiągniętych przy udziale kapitału.

Tak więc w roku 1918/9 obciążenie podatkami bezpośrednimi było większe, niż obciążenie podatkami pośrednimi, a mianowicie 2 razy przy 500 f. sterl. rocznego dochodu, 5 razy przy 1000 f. sterl., 10 razy przy 2000 f. sterl., 32 razy przy 5000 f. sterl. i t. d.

<sup>1)</sup> Herbert Samuel. *The Taxation of the Various Classes of the People*. Journal of the Royal Statistical Society. 1919.

## OBCIĄŻENIE PODATKOWE W ANGLJI

W procentach dochodu Lata 1903/4, 1913/4 i 1918/9

Wysokość dochodu w funtach sterlingów	Ogółem			Podatki bezpośrednie			Podatki pośrednie		
	1903/4	1913/4	1918/9	1903/4	1913/4	1918/9	1903/4	1913/4	1918/9
50	9,1	8,7	.	—	—	—	9,1	8,7	.
100	6,2	6,0	13,8	—	—	—	6,2	6,0	13,8
150	5,0	4,9	11,0	0,1	0,1	0,1	4,8	4,8	10,9
200	7,8	7,0	12,4	3,2	2,5	2,2	4,5	4,4	10,1
500	8,8	9,9	18,1	5,6	6,8	12,0	3,1	3,1	6,1
1 000	10,3	12,2	26,5	7,8	9,6	22,0	2,5	2,6	4,5
2 000	9,8	12,0	33,6	8,0	10,2	30,7	1,7	1,8	2,9
5 000	9,6	12,4	43,5	8,7	11,6	42,2	0,8	0,8	1,3
10 000	9,5	15,1	50,3	9,1	14,7	49,7	0,4	0,4	0,6
20 000	10,0	16,0	58,1	9,8	15,7	57,8	0,2	0,2	0,3
50 000	10,2	18,1	63,9	10,2	18,0	63,7	0,08	0,08	0,1

Wobec tego przy rozwiązywaniu zagadnienia podwójnego opodatkowania główna uwaga mimo wszystko musi być zwrócona w kierunku podatków bezpośrednich, oczywiście również i podatku spadkowego, jakkolwiek nie można zapominać o obciążeniu podatkami pośrednimi.

Wśród różnych systemów podatków bezpośrednich, stosowanych przez poszczególne państwa, możemy odróżnić trzy zasadnicze typy:

1) System jednego podatku dochodowego, ewentualnie dwóch podatków, z których jeden wymierza się od dochodów osób fizycznych, drugi—od dochodów osób prawnych. W czystej formie system ten spotykamy w Anglii. Można zaliczyć tutaj również cały szereg państw, stosujących jeszcze i inne podatki bezpośrednie, które odgrywają z punktu widzenia ich znaczenia w całokształcie wpływów podatkowych nieznaczną rolę. Zaliczymy tutaj Niemcy i państwa skandynawskie: Szwecję, Norwegję, Danję i Finlandję, a z państw pozaeuropejskich Stany Zjednoczone i dominja australijskie.

2) System podatków przychodowych, którego zasadniczą cechą jest brak ogólnego podatku dochodowego, znajdujemy już bardzo rzadko, z większych państw tylko w Hiszpanji.

3) System mieszany, gdzie oprócz powszechnego podatku dochodowego istnieje równorzędnie szereg podatków przychodowych. Należy tutaj obecnie większość państw, między innymi:

Francja, Belgja, Holandja, Włochy, kantony szwajcarskie, Austria, Czechosłowacja, Polska.

Sposoby rozwiązania zagadnienia podwójnego opodatkowania pomimo takich znacznych różnic mogą być jednakże dosyć zbliżone. Podane wyżej rozwiązanie, pomijając jego trudność w zastosowaniu praktycznym, może być z powodzeniem zastosowane do każdej kombinacji powyższych trzech typowych systemów podatków bezpośrednich.

Rozpatrzmy naprzód możliwość uproszczenia rozwiązania podwójnego opodatkowania przy dwóch systemach jedyne go podatku dochodowego. Mamy tutaj oczywiście do czynienia z progresywną stopą podatkową. Wobec tego nasuwa się pytanie, czy nie będzie tu odpowiednie rozwiązanie, zastosowane przez Stany Zjednoczone Ameryki Północnej. Państwo miejsca zamieszkania płatnika wymierza podatek od całkowitego dochodu bez względu na miejsce jego pochodzenia, przyczem od ogólnej sumy podatku potrąca się kwoty, zapłacone na rzecz państwa miejsca wytworzenia dochodu.

Zbadajmy tę kwestję na przykładzie. Przypuśćmy, że mieszkaniec państwa A posiada ogółem 100 000 złotych rocznego dochodu, którego część zostaje osiągnięta zagranicą. Zakładamy, że połowa dochodu, wytworzonego w obcym kraju, pochodzi stamtąd, jako udział pracy, a druga połowa, jako udział kapitału, pochodzi z państwa A, t. j. z kraju miejsca zamieszkania. Prawda, że dochody, osiągnięte zagranicą, w znacznej mierze są wynikiem inwestowanego tam kapitału, ale ze względu na to, że stopa procentowa w kraju wierzyciela z reguły jest znacznie niższa, niż w kraju dłużnika, w obecnych nienormalnych warunkach kredytowych często dwukrotnie, a nawet trzykrotnie, przyjęty przez nas stosunek udziału pracy do udziału kapitału w wytworzeniu dochodu (1:1) jest raczej korzystniejszy dla kraju pochodzenia kapitału, niż dla kraju wytworzenia dochodu. Zakładamy, że roczna wysokość zapłaconych podatków pośrednich wynosi 1500 złotych, co w przybliżeniu odpowiada przytoczonym wyżej wynikom z roku 1918/9 w Anglii. Przy obliczeniu wysokości podatku dochodowego oprzemy się na stopie podatkowej w Polsce <sup>1)</sup>. Zakładamy wreszcie, że wszędzie istnieje jednakowa

<sup>1)</sup> Stopa podatku dochodowego na rok podatkowy 1924 bez 20% podwyżki.

stopa podatkowa. Wobec tego otrzymamy następujące wyniki. Ogólna suma podatków wyniesie 28 000 złotych, z czego 1500 złotych przypada na podatki pośrednie, reszta zaś t. j. 26 500 złotych na podatek dochodowy. Podatki pośrednie będą zapłacone na rzecz państwa zamieszkania płatnika (A).

I. Dochód osiągnięty w dwóch państwach A i B

Wysokość dochodu wytworzonego w państwie		Idealny udział w podatkach państw		Faktyczny rozdział podatków w sumach okrągłych	
A	B	A	B	A	B
80 000	20 000	25 200	2 800	25 900	2 100
70 000	30 000	23 800	4 200	23 800	4 200
60 000	40 000	22 400	5 600	21 000	7 000
50 000	50 000	21 000	7 000	18 500	9 500
40 000	60 000	19 600	8 400	15 000	13 000
30 000	70 000	18 200	9 800	12 000	16 000
20 000	80 000	16 800	11 200	8 000	20 000

II. Dochód osiągnięty w trzech państwach A, B i C

A	B	C	A	B	C	A	B	C
80 000	10 000	10 000	25 200	1 400	1 400	26 700	650	650
70 000	15 000	15 000	23 800	2 100	2 100	25 500	1 250	1 250
60 000	20 000	20 000	22 400	2 800	2 800	23 800	2 100	2 100
50 000	25 000	25 000	21 000	3 500	3 500	21 800	3 100	3 100
40 000	30 000	30 000	19 600	4 200	4 200	19 600	4 200	4 200
30 000	35 000	35 000	18 200	4 900	4 900	17 800	5 100	5 100
20 000	40 000	40 000	16 800	5 600	5 600	14 000	7 000	7 000

Z powyższego wynika, że w danym przykładzie zastosowanie zasady potrącania podatków, zapłaconych zagranicą, daje nam wynik najzupełniej zgodny z idealnym podziałem podatków według zasady pochodzenia dochodu w pierwszym wypadku (dwa państwa) wtedy, gdy w państwie zamieszkania wytworzono 70% całkowitego dochodu, a w drugim wypadku (trzy państwa) nawet wtedy, gdy w kraju zamieszkania osiągnięto tylko 40% ogólnego dochodu. Ponieważ z reguły płatnik mieszka tam, gdzie czerpie największe dochody, i ponieważ w kwestji podwójnego opodatkowania największą rolę odgrywają przedsiębiorstwa, które zazwyczaj posiadają swoje oddziały w kilku państwach zagranicznych, więc dochodzimy do wniosku, że wskazany przez nas sposób nietylko że zupełnie zaspokoi w więk-

szości wypadków interesy państwa miejsca zamieszkania płatnika, ale daje mu nawet pewną nadwyżkę podatków ponad to, co wypadłoby z idealnego podziału według zasady pochodzenia dochodu. Wobec tego jest słuszne, aby, stosując analogiczny sposób postępowania w stosunku do podatku spadkowego, uznać dążenie państw do nakładania tego podatku na nieruchomości oraz na ruchomości zmysłowe, należące do mieszkańców państw obcych. Wobec stosunkowo niezbyt wielkich wpływów z podatku spadkowego w porównaniu z wpływami z podatków bezpośrednich nie powinny tutaj zajść większe zmiany w obrazie, przedstawionym w powyższej tablicy.

Proponowane rozwiązanie zagadnienia podwójnego opodatkowania nie może oczywiście rościć pretensji do bezwzględnej słuszności. Jest to raczej tylko wskazanie sposobu, który ma duże szanse do tego, aby być uznanym za celowy. Brak odpowiedniego materiału cyfrowego nie pozwala dokonać dostatecznie ścisłych obliczeń w tym kierunku. Jednak podane wyżej przykłady należą do typowych i mniej więcej zbliżają się do przeciętnych warunków, przy których zachodzi niebezpieczeństwo podwójnego opodatkowania. Z drugiej strony nadzwyczajna prostota wskazanego rozwiązania, połączona z zachowaniem wszystkich praw państwa miejsca wytworzenia dochodu do nakładania podatków, zachęca do jego powszechnego zastosowania. Jeżeli nawet w ten sposób nie osiągniemy idealnego podziału podatków pomiędzy poszczególne państwa, to w każdym bądź razie unikniemy niewątpliwie znacznych trudów i kosztów przy dokonywania dokładnego rozrachunku.

Dotychczas mieliśmy na uwadze tylko takie systemy podatków bezpośrednich, które opierają się wyłącznie na podatku dochodowym. Przejdziemy więc do zbadania, czy przy innym układzie systemów podatkowych powyższe rozwiązanie zagadnienia podwójnego opodatkowania może być zastosowane. Posiadamy sześć możliwych kombinacji:

1) Dwa systemy jedynego podatku dochodowego. Ten wypadek właśnie był podstawą naszych rozważań.

2) Dwa systemy podatków przychodowych. Podatek pobiera się u źródła, wobec czego zachowana jest prawie całkowicie zasada terytorjalności. Wypadki podwójnego opodatkowania z reguły zachodzą tutaj bardzo rzadko. Jedynie tylko

przy podatkach od przemysłu i handlu, gdy podstawą wymiaru jest zysk przedsiębiorstwa, takie wypadki się zdarzają. Z reguły są to zwykle podatki progresywne, więc zasada potrącania kwot, zapłaconych zagranicą, może mieć tu zastosowanie tak, jak w pierwszym wypadku.

3) Dwa systemy mieszane. Jest to kombinacja systemu pierwszego z drugim. Można tu traktować oddzielnie podatek dochodowy oraz całokształt podatków przychodowych. Wobec tego zagadnienie sprowadza się do rozwiązania dwóch odrębnych systemów, gdzie zasada potrącania zapłaconych zagranicą podatków może być zastosowana. Stawiamy tu więc wymóg jednorodności podatku t. zn. że potrąceń kwot, zapłaconych zagranicą tytułem podatku dochodowego, dokonywa się tylko przy podatku dochodowym, a kwoty, zapłacone jako podatek od przemysłu i handlu zalicza się tylko na podatek przemysłowy. Jeżeli taka równoległość nie zachodzi, będziemy postępowali tak, jak w wypadku piątym.

4) System jedynego podatku dochodowego oraz system podatków przychodowych. Kwoty, zapłacone zagranicą tytułem podatków przychodowych, należy zaliczyć na całość podatku dochodowego. Odwrotna sytuacja nie może istnieć, gdyż państwo, które posiada czysty system podatków przychodowych, nie żąda podatków od dochodów, osiągniętych zagranicą. Wyjątek może tutaj stanowić podatek przemysłowy, a wtedy oczywiście zastosujemy zasadę potrącania kwot, uiszczonych zagranicą.

5) System jedynego podatku dochodowego oraz system mieszany. Na podatek dochodowy należy zaliczyć sumy, zapłacone na rzecz obcego państwa tytułem podatków bezpośrednich, zarówno dochodowego, jak i przychodowych. Państwo o mieszanym systemie może tutaj zaliczyć na podatek dochodowy tylko część podatku, zapłaconego zagranicą, jeżeli stopa podatkowa zagranicą jest wyższa niż w kraju.

6) System podatków przychodowych oraz system mieszany. Na podatek dochodowy zalicza się całość zapłaconych zagranicą podatków przychodowych. Odwrotna sytuacja przedstawia się analogicznie, jak w wypadku czwartym.

Widzimy więc, że w dowolnej kombinacji systemów podatkowych zasada potrącania podatków, zapłaconych zagranicą, może być zastosowana z pewnymi modyfikacjami. Oczywiście roz-

wiązanie zagadnienia podwójnego opodatkowania zawsze będzie nasuwało w szczegółach wiele trudności. Przy różnorodności systemów podatkowych w rozmaitych państwach tego rodzaju trudności muszą istnieć nawet wtedy, gdy wszystkie państwa będą się trzymały jednakowych zasad przy nakładaniu podatków od dochodów, osiągniętych w kraju przez obcych i zagranicą przez własnych płatników.

Ustalenie tych zasad jest pierwszym i najgłówniejszym warunkiem usunięcia niebezpieczeństwa podwójnego opodatkowania. Z tego względu byłoby więc wskazane, aby Liga Narodów pod tym kątem widzenia zajęła się tą sprawą. Ogólne międzynarodowe porozumienie, które wywołałoby nowelizację ustaw podatkowych poszczególnych państw odnośnie do przepisów, dotyczących opodatkowania cudzoziemców, jest pierwszym warunkiem racjonalnego postawienia tej sprawy.

Niewątpliwie w pewnych wypadkach okazałaby się potrzeba zawierania dodatkowych umów pomiędzy poszczególnymi państwami, ponieważ żadna ogólna umowa w sprawie podwójnego opodatkowania nie jest w stanie przewidzieć wszystkich trudności, jakie mogą się tutaj w przyszłości wyłonić. Wielka różnorodność systemów podatkowych pomiędzy państwami również stwarza specjalne trudności, które łatwiej usunąć przez porozumienie dwóch tylko zainteresowanych państw.

To wszystko jednak wymaga dosyć długiej procedury, bez której w stosunkach międzynarodowych trudno się obejść, dlatego też byłoby bardzo pożądanym, aby poszczególne państwa, nie czekając na załatwienie tej sprawy w drodze porozumień międzynarodowych, wzorem Stanów Zjednoczonych wprowadziły do własnego ustawodawstwa zasadę potrącania zapłaconych zagranicą podatków, ograniczając ją klauzulą wzajemności.





# LE PROBLÈME DE LA DOUBLE IMPOSITION DANS LES RELATIONS INTERNATIONALES

THÈSE DE DOCTORAT  
ADMISE PAR LE CONSEIL DE LA FACULTÉ DE DROIT  
DE L'UNIVERSITÉ DE VARSOVIE

## RÉSUMÉ

Le phénomène de la double imposition a lieu dans le cas, lorsqu'un même revenu est soumis à un double impôt, c. à d. qu'il est taxé deux fois. Les cas de cette sorte se produisent fréquemment, lorsque deux ou plusieurs États prétendent à taxer simultanément un même objet imposable. Telles collisions entre les législations fiscales des différents pays présentent un obstacle sérieux pour l'échange international des capitaux et sont contraires au principe de la justice fiscale. La science financière tend donc à établir les principes qui pourraient contribuer à écarter la possibilité de la double imposition; jusqu'à présent, c'est la doctrine de l'alléance économique qui est le seul essai sérieux et véritablement scientifique en vue d'établir les principes pour résoudre le problème aussi difficile. Conformément à la dite doctrine, le droit d'imposer un revenu quelconque doit être attribué à l'État, auquel le contribuable est lié par des relations économiques plus étroites. Ces liens peuvent être de double nature: ou bien ils se rapportent au lieu d'origine du revenu (c. à d. à la source même du revenu) ou bien ils se rapportent au lieu de domicile ou de résidence du contribuable. Le double aspect de ces liens résulte de la coexistence simultanée de deux faces de toute activité économique de l'homme: d'une part — c'est l'activité poursuivant des buts lucratifs, d'autre part — c'est l'activité de consommation. Le double aspect des liens économiques, qui rattachent l'individu à l'État, présente la plus grande difficulté de l'application pratique de la théorie de l'alléance économique au problème de

la double imposition. Les adhérents de la dite doctrine prétendent, que dans tout cas particulier on peut déterminer, où il y a la prépondérance des services rendus par l'État au contribuable: dans le lieu d'origine de son revenu ou bien dans le lieu de son domicile. C'est ainsi que l'on admet généralement, que les revenus d'un immeuble doivent être taxés exclusivement par l'État, sur le territoire duquel se trouve l'immeuble donné. En ce qui concerne les revenus du travail, presque tous les théoriciens sont d'avis, qu'ils doivent être taxés dans le lieu de domicile de la personne qui en jouit. Toutefois, en pratique on applique souvent à ce cas le principe du lieu d'origine du revenu. Les revenus des capitaux sous forme d'intérêts et de dividendes sont liés, en théorie, presque toujours au lieu de domicile du créancier ou bien du possesseur des valeurs mobilières; par contre, les praticiens attribuent souvent le droit d'imposer les revenus des capitaux à l'État du domicile du débiteur. Donc, l'application de la doctrine de l'allégeance économique à la solution pratique des cas particuliers de la double imposition se heurte contre les divergences considérables qui existent entre les exigences de la théorie et celles de la vie pratique.

En attribuant le droit de la perception de l'impôt à l'État qui rend plus de services au contribuable, les partisans de la doctrine de l'allégeance économique la rapprochent, peut-être inconsciemment, à la doctrine dite d'équivalent, qui tend à régler le problème de l'imposition selon la valeur des services rendus par l'État au contribuable. Cependant, cette doctrine se trouve actuellement presque complètement abandonnée au profit de la doctrine de la capacité de paiement, d'après laquelle tout individu doit participer à l'action de satisfaire aux besoins de l'État selon ses forces et ses moyens; par contre, il ne peut exiger que ses prestations soient contrebalancées par une somme équivalente de services de la part de l'État. Par conséquent, si l'on admet que, conformément à la doctrine de la capacité de paiement, le devoir de payer l'impôt s'impose dès le moment que le revenu s'est réalisé, et qu'il est d'autant plus grand que le revenu est plus considérable, il en résulte, que la solution du problème de la double imposition doit être basée sur le fait, quel est l'État dont le territoire a fait naître les facteurs qui ont contribué à la réalisation du revenu. Ces facteurs sont: la nature, le

travail et le capital. A l'égard de deux premiers facteurs, c. à d. de la nature et du travail, c'est le lieu d'origine du revenu qui doit avoir l'importance décisive pour déterminer l'État ayant le droit de frapper de l'impôt le revenu donné. L'activité économique tendant à des buts lucratifs est étroitement liée au lieu d'origine du revenu. Le domicile de l'homme peut se trouver sur le territoire d'un autre État, mais comme le lieu de résidence n'est lié qu'aux actes de consommation, il ne peut servir de base équitable pour déterminer l'État autorisé à taxer le revenu, obtenu grâce au facteur productif de travail. Par contre, le lieu de domicile doit être pris en considération, comme un lien primordial entre l'État et le contribuable, dans le cas, lorsqu'il s'agit du capital, qui joue le rôle du facteur productif. En théorie il s'agit dans ce cas de l'État d'origine du capital; en pratique cependant, on peut admettre que l'État d'origine du capital est l'État du domicile du capitaliste. On voit donc, que le principe de l'origine des facteurs productifs, appliqué à la solution du problème de la double imposition, exige que l'impôt soit perçu exclusivement par l'État, sur le territoire duquel le revenu a été réalisé, à l'exclusion du revenu des capitaux, lequel doit être frappé de l'impôt exclusivement par l'État du domicile du capitaliste.

L'application pratique du principe de l'origine des facteurs productifs à la solution du problème de la double imposition présente une certaine difficulté, car l'application de l'échelle progressive à l'impôt sur le revenu entraîne la nécessité d'évaluer le montant de l'impôt sur l'ensemble des revenus du contribuable, donc, il est difficile de traiter séparément la partie du revenu qui a été réalisée sur le territoire d'un autre État. La diversité des systèmes fiscaux des différents États et les modalités d'assiette des impôts directs, basées sur les différentes combinaisons de l'impôt personnel sur le revenu (impôt global) avec les impôts réels, présentent une autre difficulté à combattre. En outre, il faut faire remarquer, que pour la solution complète du problème de la double imposition on doit tenir compte non seulement des impôts directs, mais aussi des impôts indirects, des droits de douane et de droits de timbre, ce qui fait augmenter les difficultés de la solution pratique du problème. D'autre part, il est clair que les exigences de la théorie doivent céder dans la

plupart de cas aux exigences de la vie pratique. Donc, on ne peut exiger que les moyens d'écarter la double imposition soient trop compliqués, trop pénibles et coûteux, seulement afin de les mieux conformer à la théorie, même la plus juste. En égard à toutes ces considérations, il serait désirable de procéder à la solution pratique du problème de la double imposition par voie d'introduction dans les législations fiscales de tous les pays du règlement analogue à celui adopté dans les États-Unis par le *Revenue Act* de 1921, en vertu duquel l'impôt sur le revenu vise l'ensemble du revenu du contribuable, toutefois du montant total de l'impôt on déduit d'office le montant des impôts perçus à l'étranger à titre des revenus qui y ont été réalisés. Une telle procédure est très facile à adopter, en outre elle est conforme au principe de l'origine des facteurs productifs et à la doctrine de la capacité de payement.



206993

## SPIS RZECZY

	Str.
PRZEDMOWA <i>Romana Rybarskiego</i> , profesora Uniwersytetu Warszawskiego . . . . .	5
WSTĘP	
I. Pojęcie podwójnego opodatkowania . . . . .	7
II. Zagadnienie podwójnego opodatkowania w roz- woju historycznym . . . . .	19
CZEŚĆ TEORETYCZNA	
III. Teoretyczne podstawy zagadnienia . . . . .	31
IV. Miejsce wytworzenia dochodu . . . . .	46
1. Dochód z przedsiębiorstw . . . . .	47
2. Inne źródła dochodu . . . . .	55
V. Miejsce pochodzenia kapitału . . . . .	58
CZEŚĆ PRAKTYCZNA	
VI. Dotychczasowe rozwiązania . . . . .	65
1. Podatki bezpośrednie . . . . .	67
2. Podatek spadkowy . . . . .	72
VII. Rozwiązanie według zasady pochodzenia dochodu	76
RÉSUMÉ FRANÇAIS . . . . .	91