

Część I. Zagadnienia teoretyczne

Rozdział I. Podatki bezpośrednie

§ 1. Uwagi wprowadzające

Podział podatków na bezpośrednie i pośrednie jest obecny zarówno w ustawodawstwach różnych państw¹, jak i w międzynarodowym prawie podatkowym². Pojęcia podatków bezpośrednich i pośrednich są również znane prawu podatkowemu UE, pomimo że nie zawiera ono jakiegokolwiek definicji podatków bezpośrednich oraz wyczerpującej definicji podatków pośrednich³.

Wobec tego odpowiedzi na pytanie o to, jakie podatki mają charakter bezpośredni, a jakie pośredni należy poszukiwać w doktrynie prawa podatkowego. Trzeba być jednak świadomym, że nauka nie wypracowała jednolitego sposobu i kryterium, które pozwoliłyby na precyzyjne rozdzielenie tych dwóch rodzajów podatków⁴. Dla usprawiedliwienia braku jednolitego stanowiska nauki dotyczącego poruszanego zagadnienia warto przytoczyć słowa *L. Trotabas*, który twierdził, że problem odróżnienia obu badanych grup danin publicznych dotyczy niemalże „wszystkich systemów podatkowych we wszystkich państwach i czasach”⁵.

Niewątpliwie źródeł podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie należy poszukiwać w poglądach fizjokratów, takich jak *Mercier de la Riviere*,

¹ *L. Mehl, P. Beltrame*, Science et technique fiscales, Paris 1984, s. 185; *L. Trotabas, J.-M. Cotteret*, Droit fiscal, Paris 1990, s. 86; *A. Berliri*, Corso istituzionale di diritto tributario, Volumo Primo, Mediolan 1985, s. 61–62.

² *A. Maitrot de la Motte*, Souveraineté fiscale et construction Communautaire, Paris 2005, s. 9; *H. Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts – Band I: Allgemeiner Teil, München 1991, s. 75.

³ Zob. art. 112 i 113 TFUE i *K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarz-Kuczer, A. Wróbel* (red.), Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz, t. II, Warszawa 2012.

⁴ *L. Trotabas, J.-M. Cotteret*, Droit fiscal, s. 86–87; por. także *C. Kosikowski*, Prawo finansowe w Unii Europejskiej i w Polsce, Warszawa 2005, s. 133–134; *E. Strasburger*, Nauka skarbowości (część ogólna), Warszawa 1924, s. 259 i n.; *H. Radziszewski*, Nauka skarbowości: wykład skarbowości państwowej i gminnej, Warszawa 1917, s. 215–216.

⁵ *L. Trotabas, J.-M. Cotteret*, Droit fiscal, s. 86. Cytat ten został także przywołany w monografii *A. Maitrot de la Motte*, Souveraineté fiscale, gdzie powołano się na wcześniejsze wydanie podręcznika *L. Trotabas* i *J.-M. Cotteret*, Droit fiscal.

Dupont de Nemours i Turgot, którzy twierdzili, że tylko podatki nakładane na grunty rolne lub dochody z nich płynące mają charakter podatków bezpośrednich, co wynikało z założenia, że wyłącznie właściciele gruntów dysponowali w sposób pierwotny środkami podlegającymi opodatkowaniu⁶.

Opinia powyższa wiązać się musiała z obowiązującym wśród fizjokratów poglądem, że rolnictwo jest jedynym źródłem bogactwa, a inne gałęzie gospodarki mają charakter wtórny i funkcjonują dzięki uprawie roli⁷. Przedstawiciele fizjokratyzmu wskazywali również, że podatki bezpośrednie nie mogłyby zagrozić egzystencji posiadaczy ziemskich, ponieważ tylko zajęcia rolnicze gwarantują powstanie wartości dodatkowej, czyli nadwyżki nad koszty związane z produkcją⁸. Pogląd ten wpisuje się zresztą doskonale w opinię, zgodnie z którą podatki bezpośrednie są niebezpieczne dla podatników, ponieważ w przeciwieństwie do podatków konsumpcyjnych nie posiadają wewnętrznego zabezpieczenia przed nadużyciem władzy przez państwo⁹. Podobnie uważał *A. Hamilton*, którego zdaniem podatki bezpośrednie były bardziej ofensywne i mniej sprawiedliwe od podatków pośrednich, gdyż w przypadku podatków pośrednich zapędy fiskalne państwa ogranicza tzw. niewidzialna ręka rynku poprzez kształtowanie ceny zawierającej w sobie podatek¹⁰.

Zwraca się także uwagę, że podatki bezpośrednie uchodzą za znacznie bardziej uciążliwe niż podatki pośrednie wliczone zazwyczaj w cenę towarów i usług¹¹. Wynika to prawdopodobnie z faktu, że każdy ponoszący ciężar podatków bezpośrednich dokładnie zna wysokość swojego zobowiązania po-

⁶ *C. Dunbar*, The Direct Tax of 1861, The Quarterly Journal of Economics 1889, Vol. 3, No. 4, s. 438; por. też *L. Trotabas, J.-M. Cotteret*, Droit fiscal, s. 86; *M. Kalinowski*, Rodzaje podatków i ich klasyfikacja oraz systemy podatkowe, w: *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 67. Podobny pogląd wyraził również *R. Rybarski*, choć doszukiwał się on pierwotnego źródła podziału na podatki bezpośrednie i pośrednie w XVII-wiecznej twórczości uczonego gdańskiego *B. Keckermanna*, uważając jednocześnie, że omawiane kryterium klasyfikacji podatków zostało w obecnie znanej formie stworzone dopiero przez fizjokratów (*R. Rybarski*, Nauka skarbowości, Warszawa 1935, s. 191).

⁷ *M. Blaszcze*, Obraz i naprawa Rzeczypospolitej w myśli społeczno-politycznej fizjokratyzmu Baudeau i Le Mercier de La Riviere, Warszawa 2000, s. 11; *S. Lavigne*, Contributions indirectes et monopoles fiscaux, Paris 1991, s. 5.

⁸ Tekst dostępny na stronie: <https://pl.wikipedia.org/wiki/Fizjokratyzm> (dostęp: 11.7.2021 r.).

⁹ *E. Jensen*, The Taxing Power: A Reference Guide to the United States Constitution, Praeger 2005, s. 86.

¹⁰ *F. M. Burdick*, Direct Taxes, Columbia Law Times 1889, Vol. II, No. 7, s. 258.

¹¹ *K. Tipke, M. Lang, J. Hey* (red.), Steuerrecht, Köln 2013, s. 233–234; *L. Mehl, P. Beltrame*, Science et technique fiscales, s. 186; *A. Gomulowicz*, Przerzucalność podatku obrotowego w PRL, Poznań 1988, s. 11 i 25.

datkowego, ponieważ musi w związku z tym obciążeniem dokonać szeregu czynności, takich jak chociażby wypełnienie deklaracji podatkowej. Natomiast w przypadku konsumenta, który obciążany jest podatkiem pośrednim, może on nawet nie zdawać sobie sprawy z tego, że w ogóle ponosi ciężar wynikający z opodatkowania¹².

Pojęcia podatków bezpośrednich i podatków pośrednich, które pojawiły się pierwotnie w rozważaniach fizjokratów, ewoluowały, by w końcu przybrać współczesne znaczenie, które jednak nie wydaje się mieć dostatecznie sprecyzowanego charakteru¹³. Ich zdefiniowanie stanowiło i nadal stanowi poważny problem, co powoduje, że trudno jest znaleźć jednolitą i wspólną dla całej nauki i praktyki podatkowej odpowiedź na pytanie, czym one są¹⁴. Stąd też dla ustalenia współczesnego znaczenia terminu „podatki bezpośrednie” niezbędne staje się przeanalizowanie go z jednej strony przez pryzmat poglądów wyrażanych w nauce, z drugiej zaś w oparciu o regulacje normatywne oraz ich wykładnię doktrynalną i orzeczniczą.

§ 2. Podatki bezpośrednie i pośrednie w nauce prawa

I. Uwagi wprowadzające

Zaprezentowana poniżej analiza poglądów przedstawicieli nauk ekonomicznych o podatkach oraz nauki podatkowego pozwala stwierdzić, że w rozważaniach badaczy proponowano szereg różnych kryteriów klasyfikacyjnych podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie. Najczęściej wymienianymi kryteriami tej klasyfikacji są: kryterium przerzucalności podatku¹⁵

¹² L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, s. 92; A. Gomulowicz, *Przerzucalność podatku*, s. 11–12.

¹³ Por. L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, s. 86–87; M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 67–68.

¹⁴ Taką refleksją podzielił się R. King na Konwencji Konstytucyjnej w USA (W. Barton, *Direct and Indirect Taxes as Contemplated by the Constitution*, *The National Income Tax Magazine* October 1925, s. 366).

¹⁵ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 259; O. Bühler, *Steuerrecht Grundriss in Zwei Banden*, Wiesbaden 1953, s. 51; K. Tipke, M. Lang, *Steuerrecht*, Köln 2002, s. 183; M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 68; C. Kosikowski, *Prawo finansowe*, s. 134; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 191.

oraz częściowo powiązane z nim kryterium stosunku dłużnika podatkowego do podmiotu ponoszącego ciężar opodatkowania¹⁶, kryterium zdolności do świadczenia podatkowego¹⁷, a także kryterium administracyjne¹⁸. Wskazuje się także na powiązane ze sobą kryteria charakteru przedmiotu podatku¹⁹ oraz natury zdarzenia podatkowego²⁰. To ostatnie kryterium jest znane także jako kryterium zdarzenia wywołującego obowiązek podatkowy²¹. Ponadto wyróżnia się kryterium dotyczące relacji pomiędzy źródłem, z którego podatek jest uiszczany, a przedmiotem opodatkowania²², jak również kryterium ekonomiczne²³.

II. Kryterium przerzucalności podatków oraz kryterium stosunku dłużnika podatkowego do podmiotu ponoszącego ciężar opodatkowania

Przerzucalność podatków jako kryterium podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie jest i była bardzo powszechnie przywoływana w nauce²⁴ już od czasów fizjokratów²⁵. Zgodnie z tym kryterium, za podatki bezpośrednie uznawano te, które nie mogły być przerzucone przez podatnika na inne osoby, natomiast za podatki pośrednie uważano te, których ciężar mógł zostać przerzucony²⁶.

¹⁶ L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, s. 185–186; C. Kosikowski, *Prawo finansowe*, s. 133.

¹⁷ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 259 i 263.

¹⁸ L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, s. 87; M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 68; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, s. 193.

¹⁹ L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, s. 87; M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 68; A. Berliri, *Corso istituzionale*, s. 60.

²⁰ A. Berliri, *Corso istituzionale*, s. 60.

²¹ L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, s. 186.

²² M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 68; E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 259; A. Berliri, *Corso istituzionale*, s. 60; C. Kosikowski, *Prawo finansowe*, s. 134; J. Jaśkiewiczowa, *Z. Jaśkiewicz, Zarys nauki finansów publicznych*, Warszawa 1968, s. 81–82.

²³ A. Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale*, s. 8–9.

²⁴ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 259; O. Bühler, *Steuerrecht*, s. 51; K. Tipke, M. Lang, *Steuerrecht*, s. 183; M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 69; C. Kosikowski, *Prawo finansowe*, s. 134; L. Biliński, *System nauki skarbowej a w szczególności nauki o podatkach*, Lwów 1876, s. 379.

²⁵ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, s. 191.

²⁶ Tytułem przykładu por. E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 259; O. Bühler, *Steuerrecht*, s. 51; K. Tipke, M. Lang, *Steuerrecht*, s. 183; L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, s. 86–87; F. Perez Royo, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Madrid 1994, s. 105; A. Berliri, *Corso*

Wskazane powyżej kryterium bywało prezentowane w nieco odmienny sposób poprzez uwydatnienie relacji pomiędzy dłużnikiem długu podatkowego a podmiotem ponoszącym ciężar podatku²⁷. Zgodnie z tym kryterium klasyfikacji, za podatki bezpośrednie uważano tylko te daniny publiczne, w których podatnik oraz podmiot ponoszący ciężar podatku stanowią jedność²⁸. Natomiast za podatki pośrednie uznawano takie, w przypadku których podatek jest nakładany na podatnika, jednakże jego ciężar ponosi inna osoba²⁹.

Zaprezentowane wyżej kryterium jest już jednak od XIX w. uznawane za niedoskonałe i krytycznie oceniane³⁰. W szczególności wskazuje się, że w świetle ustaleń empirycznych podatki uznawane za bezpośrednie mogą zostać przerzucone przez dłużnika podatkowego na inne osoby, natomiast podatki pośrednie mogą w praktyce okazać się nieprzerzucalne³¹. Jest to zależne od wielu czynników, takich jak system gospodarczy czy chociażby stan koniunktury³². Spotkać można nawet pogląd, że wszystkie podatki bezpośrednie są w jakimś stopniu przerzucalne³³. Wskazuje się również, że jeśli przyjmie się za kryterium tego podziału tożsamość podmiotu płacącego podatek i ponoszącego ciężar opodatkowania, to w świetle takiej koncepcji za podatki pośrednie będzie należało uznać również podatki dochodowe, których pobór następuje u źródła³⁴.

instituzionale, s. 60; C.G. Vizcaino, Derecho tributario, Consideraciones economicas y juridicas. Analisis de la legislacion, doctrina y jurisprudencial, Buenos Aires 1996, s. 75; R. Rybarski, Nauka skarbowości, s. 191.

²⁷ L. Mehl, P. Beltrame, Science et technique fiscales, s. 185–186.

²⁸ J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, Droit fiscal général, Paris 2009, s. 92; por. też L. Biliński, System, s. 380; R. Rybarski, Nauka skarbowości, s. 191.

²⁹ Por. np. L. Biliński, System, s. 380; E. Strasburger, Nauka skarbowości, s. 259; K. Tipke, M. Lang, Steuerrecht, s. 183; L. Mehl, P. Beltrame, Science et technique fiscales, s. 185–186; J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, Droit fiscal général, s. 92; R. Rybarski, Nauka skarbowości, s. 191.

³⁰ L. Biliński, System, s. 380; E. Strasburger, Nauka skarbowości, s. 261; R. Rybarski, Nauka skarbowości, s. 191–192.

³¹ Por. np. J.A. Pechman, B.A. Okoner, Who Bears the Tax Burden?, Washington 1974, s. 27 i n.; C.G. Vizcaino, Derecho Tributario, s. 76; H. Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts, s. 76; por. też A. Gomulowicz, Przerzucalność podatku, s. 23 i n., H. Radziszewski, Nauka skarbowości, s. 208; L. Biliński, System, s. 380.

³² Por. np. L. Mehl, P. Beltrame, Science et technique fiscales, s. 186; E. Strasburger, Nauka skarbowości, s. 260–261.

³³ A. Gomulowicz, Przerzucalność podatku, s. 31.

³⁴ A. Maitrot de la Motte, Souveraineté fiscale, s. 6.

III. Kryterium zdolności do świadczenia podatkowego oraz kryterium stosunku pomiędzy źródłem podatku a przedmiotem opodatkowania

Krytyka przedstawionego powyżej kryterium podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie skłoniła naukę do poszukiwania innych kryteriów³⁵. W konsekwencji kolejnym z nich, które uzyskało aprobatę wśród przedstawicieli nauki, było kryterium opierające się na ocenie zdolności do zapłaty podatku³⁶.

Kryterium związane z możliwością płacenia podatku, czyli kryterium zdolności do świadczenia podatkowego³⁷ lub innymi słowy kryterium stosunku występującego pomiędzy źródłem podatku a przedmiotem opodatkowania³⁸ wynika z założenia, że podatki bezpośrednie obciążają bezpośrednio obiekty związane z przedmiotem opodatkowania³⁹, a zatem dochody osiągnane przez podatnika lub należące do niego rzeczy⁴⁰. Wobec tego podatki bezpośrednie są wymierzone od dochodu netto lub brutto, a także od przyrostu i posiadania majątku⁴¹. Z kolei podatki pośrednie obciążają osobę pośrednio, tzn. przy okazji wykorzystywania przez nią posiadanych zasobów lub w związku z dokonywaniem przez nią wydatków, a zatem obciążają one dobra w związku z ich wymianą, produkcją czy też konsumpcją⁴². Nie ulega także wątpliwości, że w przypadku opodatkowania bezpośrednio dochodu podatnika istnieje wyraźny i najpełniejszy związek pomiędzy podatnikiem a jego zdolnością do wy-

³⁵ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 261; L. Biliński, *System*, s. 380; J. Jaśkiewiczowa, Z. Jaśkiewicz, *Zarys nauki finansów publicznych*, s. 81–82.

³⁶ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 263; M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 69.

³⁷ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 259 i 263.

³⁸ M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 69; C. Kosikowski, *Prawo finansowe*, s. 134; J. Jaśkiewiczowa, Z. Jaśkiewicz, *Zarys nauki finansów publicznych*, s. 81–82.

³⁹ J. Jaśkiewiczowa, Z. Jaśkiewicz, *Zarys nauki finansów publicznych*, s. 82.

⁴⁰ J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, s. 91; E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 263; C. Kosikowski, *Prawo finansowe*, s. 134.

⁴¹ R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, s. 193–194; por. też M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 68–69; E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 260; A. Gomulowicz, *Przerzucalność podatku*, s. 13 i 33.

⁴² J. Lamaque, O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, s. 91; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, s. 193–194; E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 263; L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, s. 186–187; A. Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale*, s. 9; C. Vizcaino, *Derecho Tributario*, s. 76–77; L. Biliński, *System*, s. 380.

wiązania się ze zobowiązania podatkowego⁴³. Związek taki w przypadku podatków konsumpcyjnych jest jednak tym bardziej wyraźny im bardziej luksusowy jest charakter dóbr i usług związanych z podatkiem pośrednim⁴⁴, co stanowi wyraźną wadę omawianego kryterium. Ponadto trudno mówić o związku pomiędzy przedmiotem opodatkowania a możliwościami płatniczymi podatnika, gdy zobowiązany jest on do zapłaty podatku majątkowego od wartościowych środków trwałych. Zatem także i pod tym względem omawiane kryterium nie jest doskonałe.

Na marginesie warto wskazać, że wyjątkowo interesującą tezę postawił E. Strasburger, który stwierdził, że można mówić o mniej lub bardziej bezpośrednich i pośrednich podatkach z uwagi na gradację ich związku z dochodami⁴⁵. Twierdził on jednak słusznie, że bez wątpienia podatki dochodowe mają charakter *stricte* bezpośredni, a podatki konsumpcyjne wyłącznie pośredni⁴⁶.

IV. Kryterium przedmiotu podatku, kryterium natury zdarzenia podatkowego oraz kryterium zdarzenia wywołującego obowiązek podatkowy

Kolejnym kryterium podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie jest kryterium przedmiotu podatku, przy omawianiu którego zwraca się uwagę, że w podatkach bezpośrednich przedmiot podatku jest charakteryzowany słowem „być” lub „mieć”, natomiast w podatkach pośrednich – słowem „czyścić”⁴⁷. Wynika to ze spostrzeżenia, iż podatki bezpośrednie obciążają zazwyczaj co roku każdego istniejącego podatnika osiągnącego dochody lub posiadającego majątek, a podatki pośrednie wiążą się z każdorazową konsumpcją towarów i usług, która wynika z aktywnego działania⁴⁸. Te pierwsze charakteryzują się mianowicie pewną stałością i odnawialnością w czasie, a zatem są

⁴³ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 263; A. Gomułowicz, *Przerzucalność podatku*, s. 13 i 33.

⁴⁴ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 263.

⁴⁵ *Ibidem*.

⁴⁶ *Ibidem*.

⁴⁷ Por. np. L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, s. 187; L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, s. 87; A. Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale*, s. 9.

⁴⁸ A. Berliri, *Corso istituzionale*, s. 60; L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, s. 186–187.

to podatki okresowe⁴⁹. Natomiast te drugie mają charakter zmienny⁵⁰ i incydentalny⁵¹. W związku z powyższym podatki bezpośrednie definiowane są jako statyczne, natomiast podatki pośrednie jako dynamiczne⁵².

W przypadku kryterium opartego o naturę zdarzenia podatkowego zwanego także kryterium zdarzenia wywołującego obowiązek podatkowy⁵³ stwierdza się, że podatki bezpośrednie wynikają z samego istnienia podatnika osiągniętego dochodu lub z posiadania przez niego majątku, natomiast podatki pośrednie wymagają jego aktywności⁵⁴.

V. Kryterium ekonomiczne

Kolejne omawiane w niniejszej pracy kryterium podziału podatków na pośrednie i bezpośrednie to kryterium ekonomiczne, które wiąże się z założeniem, że podatki bezpośrednie to podatki nakładane na dochody lub majątek, natomiast podatki pośrednie to podatki dotyczące obrotu i wykorzystywania dochodów i majątku⁵⁵. Postrzeganie tego kryterium nie jest jednak jednolite, gdyż pojmowane jest ono często podobnie do kryterium przeczualności⁵⁶, ale bywa także rozumiane w sposób przypominający kryterium zdarzenia wywołującego obowiązek podatkowy⁵⁷. Wobec powyższego trzeba stwierdzić, że w nauce występuje brak konsensusu, czym ono w istocie jest.

VI. Kryterium administracyjne

Kryterium administracyjne podziału podatków na bezpośrednie i pośrednie wynika z założenia, że podatki bezpośrednie są nakładane bezpośrednio

⁴⁹ M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 68–69; L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, s. 186; E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 259; S. de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa 2008, s. 388; C. Kosikowski, *Prawo finansowe*, s. 134; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, s. 192.

⁵⁰ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 259.

⁵¹ L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, s. 185–186; S. de la Garza, *Derecho Financiero Mexicano*, s. 387.

⁵² C. Vizcaino, *Derecho Tributario*, s. 75–76.

⁵³ L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, s. 186–187.

⁵⁴ A. Berliri, *Corso istituzionale*, s. 60; L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, s. 186–187; A. Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale*, s. 8–9.

⁵⁵ A. Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale*, s. 8–9.

⁵⁶ J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, s. 92; L. Trotabas, J.-M. Cotteret, *Droit fiscal*, s. 86–87.

⁵⁷ Por. A. Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale*, s. 8–9.

przez organy administracyjne w wyniku wydawania aktów administracyjnych, takich jak francuskie „*la rôle*”, związanych ze stałymi i okresowymi zdarzeniami podatkowymi takimi jak: osiągnięcie dochodu czy posiadanie majątku, a obowiązek zapłaty podatku pośredniego wynika natomiast z samego zaistnienia zdarzenia podatkowego, które ma incydentalny charakter⁵⁸. Należy wskazać, że powyższa metoda odróżniania podatków pośrednich i bezpośrednich ma pochodzenia francuskie i we Francji jest często omawiana w literaturze podatkowej⁵⁹, gdyż wiąże się z kompetencją różnych organów podatkowych w stosunku do podatków pośrednich i bezpośrednich w tym państwie⁶⁰. Wobec powyższego koncepcja ta ma niewątpliwie charakter regionalny, a zatem zasadniczo nieprzydatny do oceny bezpośredniości i pośredniości podatków krajowych na poziomie unijnym.

§ 3. Podatki bezpośrednie i pośrednie w prawie pozytywnym

I. Uwagi wprowadzające

Podział na podatki bezpośrednie oraz pośrednie nie ma charakteru wyłącznie doktrynalnego, gdyż stosowany był on również w aktach prawnych⁶¹, co świadczy o praktycznym znaczeniu rozważań mających na celu wskazanie cech obu rodzajów danin publicznych. Przed przejściem do *meritum* warto zauważyć, że prawodawcy decydując się na wprowadzenie pojęć podatków bezpośrednich i pośrednich do przepisów prawnych, czynili to w dwojaki sposób.

Pierwsza z metod oparta była o próby mniej lub bardziej wyraźnego zdefiniowania omawianych typów podatków. Metoda ta została zastosowana mię-

⁵⁸ J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, s. 92; L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, s. 187–188; M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 68; E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 261; C. Kosikowski, *Prawo finansowe*, s. 134; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, s. 192.

⁵⁹ E. Strasburger, *Nauka skarbowości*, s. 261; M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 68; J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, s. 92; L. Mehl, P. Beltrame, *Science et technique fiscales*, s. 187–188.

⁶⁰ J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, s. 92; M. Kalinowski, *Rodzaje podatków*, s. 68.

⁶¹ Konstytucja USA z 17.9.1787 r. (<http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/usa.html>, dostęp: 11.7.2021 r.); zob. też art. 113 TFUE; A. Maitrot de la Motte, *Souveraineté fiscale*, s. 5; dekret z 16.5.1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1946 r. Nr 27, poz. 173).

dzy innymi w Konstytucji amerykańskiej⁶² oraz w polskim dekrete o zobowiązaniach podatkowych z 16.5.1946 r.⁶³, a w stosunku do podatków pośrednich w art. 113 TFUE⁶⁴. Druga metoda polega natomiast na stosowaniu pojęć podatków bezpośrednich i pośrednich bez jakiegokolwiek definiowania tychże danin publicznych, czego przykładami są Konstytucja II Rzeszy czy szereg przedwojennych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania⁶⁵, a także polska ustawa o państwowym podatku dochodowym z 14.12.1935 r.⁶⁶. Ta ostatnia spośród wskazanych metod nie jest jednak interesująca z punktu widzenia niniejszych rozważań, gdyż w istocie nawiązuje do omówionych już zagadnień doktrynalnych.

II. Podział na podatki bezpośrednie i pośrednie w prawie unijnym

Ze względu na temat niniejszej pracy w pierwszej kolejności wypadałoby przeanalizować podział podatków na pośrednie i bezpośrednie, który został wprowadzony do TFUE. Jest to jednak zadanie wysoce problematyczne, gdyż akt ten co prawda posługuje się terminem „podatki pośrednie”, ale nie zawiera jego wyczerpującej definicji⁶⁷. Natomiast określenia „podatki bezpośrednie” nie można znaleźć w TFUE. Pojawia się ono natomiast w orzecznictwie TSUE. Wynika to stąd, że prawodawca unijny prawdopodobnie założył, iż są to pojęcia o utrwalonym znaczeniu ukształtowanym przez doktrynę prawa podatkowego.

W samym TFUE uznano wprost za podatki pośrednie podatki obrotowe i akcyzę oraz założono, że obok nich w systemach prawnych państw członkowskich występują również inne daniny publiczne tego typu⁶⁸.

⁶² Art. I § 8 Konstytucji USA z 17.9.1787 r. (<http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/usa.html>, dostęp: 11.7.2021 r.).

⁶³ Art. 2 ust. 2 w zw. z art. 5 dekretu z 16.5.1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1946 r. Nr 27, poz. 173).

⁶⁴ Art. 113 TFUE.

⁶⁵ H. Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts*, s. 75.

⁶⁶ Por. R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, s. 193 oraz art. 10 pkt 5 ustawy z 14.12.1935 r. o państwowym podatku dochodowym (t.j. Dz.U. z 1936 r. Nr 2, poz. 6 ze zm.).

⁶⁷ Patrz. art. 112 i 113 TFUE oraz K. Kowalik-Bańczyk, M. Szwarc-Kuczer, A. Wróbel (red.), *Traktat*, t. II, s. 518 i n.

⁶⁸ Art. 113 TFUE.

Z orzecznictwa TSUE wynika, że podatki bezpośrednie to nie tylko podatki dochodowe zarówno ogólne⁶⁹, jak i od osób fizycznych⁷⁰ czy prawnych⁷¹, ale również szczególne rodzaje podatków dochodowych takie jak podatki od zysków kapitałowych⁷² oraz podatki od spadków i darowizn⁷³. Ponadto w oparciu o orzecznictwo TSUE można stwierdzić, że podatki bezpośrednie to także podatki majątkowe⁷⁴.

⁶⁹ Wyr. TSWE z 6.6.2000 r., C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën v. B.G.M. Verkooijen*, Legalis; wyr. TSUE z 21.1.2010 r., C-311/08, *Société de Gestion Industrielle (SGI) v. Królestwo Belgii*, Legalis, pkt 3; wyr. TSWE z 26.1.1993 r., C-112/91, *Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Legalis, pkt 2; wyr. TSWE z 14.12.2000 r., C-141/99, *Algemene Maatschappij voor Investering en Dienstverlening NV (AMID) v. Królestwo Belgii*, Legalis, pkt 3; wyr. TSWE z 28.1.1992 r. *Hanns Martin Bachmann v. Królestwo Belgii*, C-204/90, Legalis.

⁷⁰ Wyr. TSWE z 19.11.2009 r., C-314/08, *Krzysztof Filipiak v. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*, Legalis, pkt 9.

⁷¹ Wyr. TSWE z 27.11.2008 r., C-418/07, *Société Papillon v. Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique*, Legalis; wyr. TSWE z 13.12.2005 r., C-446/03, *Marks and Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Legalis; wyr. TSWE z 16.7.1998 r., C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Legalis; post. TSWE z 23.4.2008 r., C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, Legalis; wyr. TSWE z 18.6.2007 r., C-231/05, *sprawa Oy AA*, Legalis; wyr. TSUE z 17.12.2015 r., C-388/14, *Timac Agro Deutschland GmbH v. Finanzamt Sankt Augustin*, Legalis; wyr. TSWE z 12.9.2006 r., C-196/04, *Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, Legalis, pkt 3; wyr. TSUE z 13.7.2016 r., C-18/15, *Brisal – Auto Estradas do Litoral SA i KBC Finance Ireland v. Fazenda Pública*, Legalis, pkt 3; wyr. TSWE z 28.1.1986 r., C-270/83, *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska (sprawa Avoir fiscal)*, ECLI:EU:C:1986:37.

⁷² Wyr. TSWE z 18.12.2007 r., C-101/05, *Skatteverket v. A.*, Legalis; wyr. TSWE z 22.12.2008 r., C-282/07, *Państwo belgijskie – SPF Finances v. Truck Center SA*, Legalis, pkt 4; wyr. TSWE z 5.7.2005 r., C-376/03, *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, Legalis.

⁷³ Wyr. TSWE z 23.2.2006 r., C-513/03, *Spadkobiercy M.E.A. van Hilten-van der Heijden v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, Legalis; wyr. TSUE z 8.6.2016 r., C-479/14, *Sabine Hünnebeck v. Finanzamt Krefeld*, Legalis; wyr. TSWE z 17.1.2008 r., C-256/06, *Theodor Jäger v. Finanzamt Kusel-Landstuhl*, Legalis; wyr. TSUE z 22.4.2010 r., C-510/08, *Vera Mattner v. Finanzamt Velbert*, Legalis oraz wyr. TSUE z 19.7.2012 r., C-31/11, *Marianne Scheunemann v. Finanzamt Bremerhaven*, Legalis; wyr. TSUE z 15.9.2011 r., C-132/10, *Olivier Halley, Julie Halley oraz Marie Halley v. Królestwo Belgii*, Legalis.

⁷⁴ Wyr. TSWE z 11.6.2009 r., w sprawach połączonych, X (C-155/08) i *E.H.A. Passenheim-van Schoot (C-157/08) v. Staatssecretaris van Financiën*, Legalis, pkt 19; wyr. TSUE z 28.10.2010 r., C-72/09, *Établissements Rimbaud SA v. Directeur général des impôts oraz Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence*, Legalis, pkt 6.

Wobec powyższego, uogólniając, można w oparciu o dorobek orzecznicy TSUE wywnioskować, że podatki bezpośrednie to podatki dochodowe oraz podatki majątkowe, zaś pozostałe podatki to podatki pośrednie⁷⁵.

III. Podział na podatki bezpośrednie i pośrednie w Konstytucji amerykańskiej

Podatki bezpośrednie w USA rozumiane są podobnie jak omówiono to powyżej w odniesieniu do UE⁷⁶. Zanim jednak wykształcił się w USA pogląd zbieżny ze stanowiskiem obowiązującym aktualnie w UE, występowały tam różne koncepcje odnoszące się do podatków bezpośrednich. W powyższe stwierdzenie wpisuje się doskonale opinia, że pojęcie podatków bezpośrednich można postrzegać na wiele sposobów, które zmieniają się w czasie, mimo że regulacje prawne ich dotyczące pozostają takie same⁷⁷.

Problematyka podatków bezpośrednich była i jest wyjątkowo ważna dla północnoamerykańskiej doktryny i praktyki prawa podatkowego, ponieważ wiąże się z postanowieniami Konstytucji amerykańskiej. Inicjatorem wprowadzenia do tego aktu prawnego pojęcia podatków bezpośrednich, stanowiących odrębny rodzaj danin publicznych niż podatki pośrednie od eksportu i im-

⁷⁵ Por. wyr. TSWE z 5.6.2005 r., C-376/03, *D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, Legalis; wyr. TSWE z 28.1.1986 r., C-270/83, *Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Francuska (sprawa Avoir fiscal)*, ECLI:EU:C:1986:37; wyr. TSWE z 27.9.1988 r., C-81/87, *The Queen v. Treasury and Commissioners of Inland Revenue (sprawa Daily Mail)*, Legalis; wyr. TSWE z 26.1.1993 r., C-112/91, *Hans Werner v. Finanzamt Aachen-Innenstadt*, Legalis; wyr. TSWE z 28.1.1992 r., C-204/90, *Hanns Martin Bachmann v. Królestwo Belgii*, Legalis; wyr. TSWE z 16.7.1998 r., C-264/96, *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v. Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, Legalis; wyr. TSWE z 12.9.2006 r., C-196/04, *Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd v. Commissioners of Inland Revenue*, Legalis; wyr. TSWE z 14.12.2000 r., C-141/99, *Algemene Maatschappij voor Investeren en Dienstverlening NV (AMID) v. Królestwo Belgii*, Legalis; post. TSWE z 23.4.2008 r., C-201/05, *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue*, Legalis; wyr. TSWE z 29.4.1999 r., C-311/97, *Royal Bank of Scotland plc v. Elliniko Dimosio (państwo greckie)*, Legalis; wyr. TSWE z 6.6.2000 r., C-35/98, *Staatssecretaris van Financiën v. B.G.M. Verkoijen*, Legalis; wyr. TSWE z 23.2.2006 r., C-513/03, *Spadkobiocy M.E.A. van Hilten-van der Heijden v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, Legalis; wyr. TSUE z 15.9.2011 r., C-132/10, *Olivier Halley, Julie Halley oraz Marie Halley v. Królestwo Belgii*, Legalis.

⁷⁶ Por. *H. Aaron*, *Rate Progressivity and the Direct Taxation of Personal Income*, *Taxes-The Tax Magazine* 1966, Vol. 44, s. 497–498.

⁷⁷ *C. Johnson*, *The Apportionment of Direct Taxes: The Foul Up in the Core of Constitution*, *William & Mary Bill of Rights Journal* 1998, Vol. 7, s. 68–69.

portu oraz konsumpcji, był *Gouverneur Morris*, który nie definiował jednak ściśle zaproponowanego przez siebie pojęcia⁷⁸. Powyższa idea została zaakceptowana i do dziś art. I § 9 zd. 4 Konstytucji amerykańskiej stanowi, że pogłównie⁷⁹ i inne podatki bezpośrednie można wprowadzać tylko proporcjonalnie do szacunku lub rzeczywistej liczby mieszkańców w przeciwieństwie do pozostałych podatków, które powinny być ustanawiane w jednakowej wysokości we wszystkich stanach⁸⁰.

Przywołane powyżej uregulowanie normatywne pozwala stwierdzić, że dla amerykańskiego XVIII-wiecznego ustrojodawcy jednym spośród rodzajów podatków bezpośrednich było tzw. pogłowne. Można bez trudu zauważyć, że jest to z pewnością podatek osobisty⁸¹. Artykuł I § 9 zd. 4 Konstytucji amerykańskiej tworzy jednak otwarty katalog podatków bezpośrednich, a zatem konieczne jest przedstawienie poglądów judykatury oraz doktryny na badane zagadnienie.

W szeregu wczesnych orzeczeń Sądu Najwyższego USA stwierdzano, że podatki bezpośrednie w rozumieniu Konstytucji to tylko i wyłącznie podatek pogłówny oraz podatek od nieruchomości („*tax on land*”)⁸², a zatem podatek osobisty i podatek majątkowy⁸³. Powyższe stanowisko wydaje się mieć swoje źródło w dwóch przyczynach. Po pierwsze podatek pogłówny został zdefiniowany jako bezpośredni już na poziomie Konstytucji, natomiast rozumienie podatku od nieruchomości jako podatku bezpośredniego miało swoje podstawy w twórczości *Johna Locka*, która była inspiracją dla Ojców założycieli⁸⁴. Zresztą, jako praprzyczynę tego poglądu można byłoby uznać wspomnianą na początku niniejszego rozdziału fizjokratyczną koncepcję podatków bezpośrednich.

W XIX-wiecznej Ameryce zwracano także uwagę na to, że do grupy podatków bezpośrednich nie mogą być zaliczane nie tylko podatki konsumpcyjne

⁷⁸ C. Dunbar, *The Direct Tax of 1861*, s. 436–437.

⁷⁹ Pogłowne za podatek bezpośredni uważał także E. Strasburger (*Nauka skarbowości*, s. 264).

⁸⁰ Art. I § 8 Konstytucji USA z 17.9.1787 r. (<http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/konst/usa.html>, dostęp: 11.7.2021 r.).

⁸¹ Na marginesie warto wskazać, że również R. Rybarski uważał, że pogłowne jest podatkiem bezpośrednim z uwagi na jego osobisty charakter (R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, s. 195).

⁸² W. Barton, *Constitutional Limitations on Direct and Indirect Taxes*, *The National Income Tax Magazine* 1926, s. 96.

⁸³ Por. R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, s. 195.

⁸⁴ E. Jensen, *The Apportionment of „Direct Taxes”: Are Consumption Taxes Constitutional?*, *Columbia Law Review* 1997, Vol. 97, s. 2358.