

BUILDING TRUST IN TAXATION,
RED. B. PEETERS, H. GRIBNAU, J. BADISCO,
INTERSENTIA, CAMBRIDGE–ANTWERP–
PORTLAND 2017, SS. 376.

Problematyka zaufania w relacjach społecznych związanych z opodatkowaniem nie cieszyła się dotąd większym zainteresowaniem ze strony badaczy akademickich. Praktyka budowy instytucji prawnych, u podłoża których leży w mniejszym lub większym stopniu pierwiastek zaufania (interpretacje urzędowe prawa podatkowego, mechanizmy tzw. pogłębionej współpracy etc.) – jeśli miała swoją obudowę intelektualną, to w postaci analiz dotyczących tych instytucji, ale już nie ich psychologicznego podłoża, którego elementem jest m.in. zaufanie podatnika do administracji podatkowej (i *vice versa*). Stąd zadanie, jakiego podjęli się redaktorzy oraz autorzy książki, trzeba uznać za ambitne, trudne do wykonania, ale jednocześnie atrakcyjne intelektualnie. Książka składa się z czterech części poświęconych odrębnym zagadnieniom.

Część pierwsza zawiera opracowania dotyczące ogólnych relacji między opodatkowaniem, państwem i społeczeństwem. H. Gribnau w swoim opracowaniu pisze o istocie obowiązków podatkowych oraz ich postrzeganiu, poczynając od starożytnych Aten (Arystoteles), a kończąc na współczesności (Hobbes, ale także Rawls, Sloterdijk i Polanyi). Autor podkreśla, że skłonność do wypełniania obowiązków podatkowych – niezależnie od kwestii znaczenia przymusu prawnego – jest wprost proporcjonalna do przekonania o sprawiedliwości systemu podatkowego i działaniu *fair* administracji podatkowej oraz do przekonania, że jakość usług publicznych finansowanych z zasobów pieniężnych pochodzących z podatków, będących *sui generis* świadczeniem wzajemnym, odpowiada podatkowemu wysiłkowi obywateli.

P. Faulkner z kolei próbuje odpowiedzieć na na poły filozoficzne pytanie, czy zasadne jest porównywanie opodatkowania z pracą przymusową. Rozważa tu m.in. argumentację znanego filozofa prawa R. Nozicka (który tak właśnie twierdzi), przeciwnika idei sprawiedliwości dystrybucyjnej, negującego zasadność obciążania systemu podatkowego funkcją redystrybucyjną.

Dwa pozostałe eseje zawarte w tej części tomu dotyczą takich kwestii jak zasadność opodatkowania dotacji czy zaufanie w relacjach między państwami członkowskimi Unii Europejskiej w kontekście jednolitego rynku.

Teksty w części drugiej „Zaufanie i moralność – przejrzystość w zarządzaniu podatkami” dotyczą różnorodnych aspektów kształtowania się hierarchii wartości w społeczeństwie, udziału lobbingu w kształtowaniu opinii publicznej, konstruktywnego potencjału idei oraz form etykietowanych jako społeczna odpowiedzialność biznesu, a także problematyki wpływu procesów demograficznych na politykę podatkową. Tutaj na uwagę zasługuje esej W. Lemmensa i J. Badisca pod znamienym tytułem: *Opodatkowanie i etyka – niemożliwy mariaż?*

Część trzecia książki zatytułowana jest „Międzynarodowe opodatkowanie: w poszukiwaniu demokratycznej legitymacji”. Dotyka się w niej kwestii kapitalnej, ale stosunkowo mało dyskutowanej (w polskim dyskursie prawniczym dotąd praktycznie nieobecnej), wpływu społeczeństwa na kształt rozwiązań prawnych dotyczących międzynarodowego opodatkowania. Klasycznym przykładem – moim zdaniem niedemokratycznej – rewolucji w prawie podatkowym jest program OECD, znany pod skrótową nazwą BEPS. Niezależnie od oceny potrzeby implementacji w systemach krajowych proponowanych w nim rozwiązań, jest rzeczą poza sporem,

że sprawę zwalczania unikania opodatkowania w aspekcie międzynarodowym ustalono ponad głowami społeczeństw państw, które w programie uczestniczą. Nie zmienia tej oceny to, że stosowne przepisy krajowe uchwały poszczególne parlamenty, powołując się przy tym nie na będące rezultatem dyskusji społecznej przekonanie o potrzebie istnienia takich przepisów (bo takowej dyskusji, przynajmniej w Polsce, nie było), ale na stanowisko Komisji Europejskiej, której demokratyczne umocowanie jest dyskusyjne i która przez krajowe ośrodki władzy wielu państw europejskich określana jest jako „brukselska biurokracja”. Tym razem ta „biurokracja” została uznana za Mojżesza przeprowadzającego Izraelitów przez Morze Czerwone...

C. Peeters analizuje możliwości umocnienia elementu demokratycznego w międzynarodowym zarządzaniu podatkami. Poprawy sytuacji upatruje w zwiększeniu przejrzystości międzynarodowych rozliczeń podatkowych, analizując m.in. podejmowane inicjatywy na rzecz przejrzystości we wskazanym wyżej zakresie. Natomiast P. Essers konfrontuje filozofię współczesnego międzynarodowego prawa podatkowego z poglądami Machiavellego i Habermasa. Trafnie podkreśla, że podstawowym źródłem współczesnego „wzmocnienia” podatkowego na świecie jest kryzys gospodarczy i finansowy pierwszej dekady XXI w.

W innych opracowaniach podnosi się kwestię braku należytej reprezentacji międzynarodowej w globalnym zarządzaniu podatkami. Podejmowane są próby budowy modelu takiego zarządzania (T. Magalhaes). Nadzieje na uporządkowanie spraw wiąże się z Organizacją Narodów Zjednoczonych, proponując przejęcie przez tę organizację zadania tworzenia międzynarodowego ładu podatkowego (M. Guermani).

Ostatnia, czwarta część książki, dotycząca behawioralnych aspektów opodatkowania w kontekście czynnika zaufania (ew. jego braku), zawiera rozważania w przeważającej mierze oparte na badaniach empirycznych. Poruszono w niej takie kwestie, jak społeczne opinie o redystrybucji dochodów przez podatki, wpływ informacji o nierównościach majątkowych i o podatku od spadków na skłonność do popierania koncepcji podatku od majątku czy też znaczenie poziomu wiedzy podatników na temat osób uchylających się od opodatkowania na poglądy o potrzebie zwalczania negatywnych zjawisk w opodatkowaniu.

Warto podkreślić, że książka została dostrzeżona w piśmiennictwie prawniczym i zrecenzowana przez D. de Cogana i M. Hen („Cambridge Law Journal” 2018, t. 77, nr 3, s. 656–659). Recenzja – niezależnie od wy-

dania pozytywnej oceny doboru tematyki oraz sposobu jej zaprezentowania – zawiera wiele wnikliwych uwag metodologicznych, przede wszystkim wskazujących na liczne niekonsekwencje odnoszące się np. do kwestii konstrukcyjnych czy pojęciowo-terminologicznych. Recenzenci sceptycznie odnoszą się do elastycznego – jak piszą – posługiwania się terminologią przez autorów opracowań zawartych w książce. Takie wyrażenia, jak „neoliberalny”, „społeczeństwo zorganizowane wyłącznie przez logikę rynku”, „sprawiedliwy udział”, „odpowiedzialność” „dystrybucja”, „sprawiedliwość” czy „współczesne normy i wartości społeczne” mogą być rozumiane w rozmaity sposób, a autorom książki, zdaniem recenzentów, niespecjalnie zależy na tym, aby je w sposób dostateczny sprecyzować. Stoi to, jak dalej twierdzą recenzenci, w pewnej sprzeczności z ideą zaufania, której poświęcona jest książka i do której przekonują jej autorzy – zwłaszcza że i to ostatnie (tj. zaufanie) niełatwo zdefiniować.

Niektóre tezy – według oksfordzkich recenzentów – były przyjmowane dość apriorycznie, np. ta, że zwiększenie społecznego udziału w kształtowaniu polityki podatkowej zwiększy poparcie społeczne dla redystrybucji podatkowej (podczas gdy zamieszczone w innym miejscu książki rezultaty badań empirycznych nie dają tak jednoznacznego obrazu).

Trzeba przyznać autorom recenzji, że trafnie wskazują na wiele niekonsekwencji czy uproszczeń w poszczególnych esejach. Dotyczy to przede wszystkim prób projekcji myśli klasyków teorii prawa na stosunki podatkowe i odnoszące się do nich regulacje prawne. Recenzujący sugerują, że w kilku przypadkach to nie tezy spotykane w teorii prawa są punktem odniesienia dla oceny realiów systemu podatkowego i formułowania postulatów ulepszenia systemu przez „dowartościowanie” czynnika zaufania, ale wspomniane tezy z zasobów teorii prawa dobierane są, a nawet w pewnym sensie w określony sposób prezentowane, tak, aby umacniać tezy przyjęte przez autorów poszczególnych esejów. Jest to dyskusyjne, ale objętość przywołanej recenzji wyklucza możliwość pogłębionej analizy zasadności tych spostrzeżeń.

Takiej – delikatnej co prawda – krytyce w recenzji poddawane jest np. stwierdzenie P. Essersa, zgodnie z którym współcześnie w międzynarodowych stosunkach podatkowych „potrzeba więcej Habermasa, a mniej Machiavellego”. Machiavelli – zdaniem recenzentów – to nie tylko egoizm, ale także pożądana przecież skuteczność.

Recenzenci trafnie zwracają uwagę na kilka pominiętych w omawianej książce relacji zaufania i innych wartości, np. takich jak praworządność.

Inwestor może ufać w deklarowane, pozytywne nastawienie administracji podatkowej do grupy podatników, do której należy, ale alternatywą dla niego byłby dobrze funkcjonujący system instytucji demokratycznego państwa prawnego, z efektywnymi gwarancjami ochrony praw podatnika. Niewykluczone, że obecną zapaść inwestycji prywatnych w Polsce tłumaczyć można wyższą „wyceną” przez inwestorów stabilnych instytucji i procedur (których brakuje, a jeśli istnieją, to są mało efektywne) niż zaufania, o które apelują do biznesu decydenci polityczni. Praworządność, w tej konfrontacji, jest konkurencją wobec idei zaufania, w istotny sposób redukując jej praktyczne znaczenie.

Podobnie ma się rzecz w odniesieniu do postulatu demokratyzacji systemu podatkowego i zwiększenia partycypacji społecznej w kształtowaniu polityki podatkowej. Tutaj osiągnięcie pozytywnych rezultatów może być utrudnione, a nawet uniemożliwione, nie tylko przez wysoki stopień złożoności prawa podatkowego (problem świadomości skutków wyboru, jaki miałby być demokratycznie podejmowany), ale także przez możliwość zakłócenia procesów powszechnego decydowania przez nasączenie przestrzeni publicznej informacjami nieprawdziwymi bądź w najlepszym razie zniekształcającymi rzeczywistość.

Symptomy takich zjawisk są widoczne nawet tam, gdzie władza polityczna nie ma zamiaru uzgadniać czegokolwiek z kimkolwiek (poza samą sobą). Przykładem może być Polska, gdzie powszechne przekonanie, że przyjęcie wartościowej podstawy opodatkowania nieruchomości spowoduje drastyczne zwiększenie obciążeń podatkowych „zwykłych ludzi”, paraliżuje władzę polityczną, uniemożliwiając racjonalizację systemu podatkowego w tym zakresie. Nawiasem mówiąc, jest to nie tyle przykład braku podstawowej wiedzy ekonomicznej w społeczeństwie, co przede wszystkim wyraz głębokiego, ugruntowanego braku zaufania obywateli do władzy publicznej, gdy chodzi o podatki.

Pozytywnym aspektem podjęcia problematyki zaufania i jego wpływu na funkcjonowanie systemu podatkowego jest aktualność tej problematyki w szerszym kontekście – zaufania, a dokładniej zmniejszającego się zaufania do instytucji publicznych (także w krajach o ustabilizowanej jak dotąd kulturze politycznej, prawnej i administracyjnej). Autorzy oksfordzkiej recenzji trafnie identyfikują osłabianie zaufania do instytucji publicznych jako cel populistów. W Polsce – można dodać – łączy się to z dekreowaniem przez władzę polityczną tego, jaka instytucja jest godna zaufania (np. Trybunał Konstytucyjny), a jaka nie (sądy powszechne).

Reasumując, książka jest przykładem dobrej, akademickiej roboty, zwraca uwagę na istotne, choć nie do końca rozeznane problemy teoretyczne i praktyczne. Można mieć nadzieję, że nie jest to ostatnie słowo nauki w tej materii, zwłaszcza że w książce stosunkowo niewiele pisze się o odstawowej płaszczyźnie, na jakiej w systemie podatkowym objawiać się może zaufanie (bądź jego brak), tj. o płaszczyźnie bezpośrednich relacji między podatnikiem a administracją podatkową. Tutaj pojawia się pytanie o realną przestrzeń, na której zaufanie może się realizować. Wydaje się, że nie jest ona duża, i to nawet nie ze względu na nieufność administracji podatkowej do tego, co robią podatnicy. Jeśli np. administracja podatkowa uzyskuje automatycznie, w czasie rzeczywistym, informacje o wartości opodatkowanej sprzedaży towarów przez podatnika, to na kwestię zaufania czy też jego braku nie ma w zasadzie miejsca, a jeżeli jest – to w nader wąskim zakresie.

Bogumił Brzeziński* 

* Bogumił Brzeziński, profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>