
BUILDING TRUST IN TAXATION (RED.
B. PEETERS, H. GRINBAU, J. BADISTO),
INTERSENTIA,
CAMBRIDGE 2017, SS. 376.

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI*

I. Problematyka zaufania w relacjach społecznych związanych z opodatkowaniem nie cieszyła się jak dotąd większym zainteresowaniem ze strony akademickiej. 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 otoczkę intelektualną – to w postaci analiz dotyczących tych instytucji, ale już nie ich psychologicznego podłoża, elementem którego 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 naukowo.

Założenia opracowania są takie, że problem zaufania analizowany jest na czterech płaszczyznach – teorii prawa podatkowego, etyki opodatkowania, globalizacji gospodarki i szerzej – życia społecznego oraz psychologii społecznej. Te płaszczyzny i szczegółowe problemy pojawiające się na nich są na różne sposoby powiązane.

II. Część pierwsza książki, zatytułowana „Taxation, State and Society: Reciprocity and the Limits of the Power to Tax” poświęcona została teoretycznym aspektom zaufania i jego znaczenia dla funkcjonowania systemu podatkowego. Obejmuje to szeroką paletę zagadnień – poczynając od idei opodatkowania funkcjonujących w Starożytnej Grecji, przez przemyślenia Hobbes’a aż po myślicieli współczesnych – Polanyi’ego, Rawlsa i Sloterdijka. Otwiera te rozważania artykuł H. Grinbaua „Voluntary Compliance Beyond the Letter of the Law”, poruszający całe spektrum problemów ogólnych opodatkowania, ilustrowanych niekiedy konkretnymi przykładami (m.in. znany kasus Starbucks). Ch.

* prof. dr hab. nauk prawnych, dr h.c., Zakład Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e-mail: bogumił.brzezinski@uj.edu.pl

Delmotte i J. Verplaetse w opracowaniu „What is Wrong with Endowment Taxation: Self-Ushership as a Prerequisite for Legitimate Taxation” zastanawiają się natomiast nad sposobami „uszlachetnienia” podatku od darowizn i poszukiwaniem dla niego właściwego *ratio*.

P. Faulkner w artykule „Is Taxation on a Par with Forced Labour?” podejmuje próbę odpowiedzi na klasyczne, wielokrotnie wcześniej stawiane w piśmiennictwie pytanie o podobieństwo – a nawet rodzajową tożsamość – opodatkowania i pracy przymusowej (niewolniczej).

III. Eseje części drugiej, zatytułowanej „Trust and Morality: Tax Governance in Need of Transparency” dotyczą m. in. kwestii współistnienia zarówno różnych, jak i wspólnych wartości w społeczeństwie, destrukcyjnego wpływu lobbingu na życie społeczne, konstruktywnego wpływu społecznej odpowiedzialności biznesu na to życie a także wpływu demografii na kształtowanie się polityki podatkowej.

W. Lemmens i J. Badisco w artykule „Taxation and Ethics: An Impossible Marriage?” powołują się na Lona Fullera na poparcie twierdzenia, że „dobrze zorganizowane społeczeństwo opiera się na wspólnych celach, wartościach i ideałach oraz aktywnej identyfikacji obywateli z tą powszechną moralnością”. Przy tym nie jest to zasadniczo sprzeczne z naciskiem, jaki kładzie Fuller na wartości proceduralne jako sposób na wspieranie zdolności jednostek do wyboru między szeroką gamą wartości merytorycznych.

Artykuł P. Profety „An Overview of Political Economy Issues in Taxation and Tax Reform” to krótki przegląd relacji między opodatkowaniem a demokracją, a artykuł A. Christians „Trust in the Tax System: The Problem of Lobbying” pokazuje relacje między zaufaniem a działalnością lobbingową prowadzoną przez podatników.

A-G. Jallai w artykule zamykającym drugą część książki „Restoring Stakeholders’ Trust in Multinationals’ Tax Planning Practices with Corporate Social Responsibility (CSR)” pokazuje relacje między obecnym w działalności przedsiębiorstw wielonarodowych planowaniem podatkowym, a w tym i agresywnym planowaniem podatkowym, a nurtem myślenia i działania nazywanym społeczną odpowiedzialnością biznesu.

IV. Część trzecia książki dotyczy w mniejszym stopniu zagadnień filozoficznych, a w większym – kwestii techniki prawnej i społecznych aspektów funkcjonowania prawa. Tutaj omawia się takie kwestie jak międzynarodowe prawo podatkowe i jego wpływ na

krajowe systemy podatkowe, społeczny odbiór zjawiska unikania opodatkowania, transgraniczny monitoring polityki podatkowej, egoizmy narodowe w negocjacjach dotyczących wspólnych przedsięwzięć przeciwko unikaniu opodatkowania oraz standaryzacja mechanizmów opodatkowania oraz zagadnienie funkcji *soft law* w obszarze opodatkowania jako alternatywy wobec niemożliwości uzgodnienia obowiązującego standardu.

C. Peters w artykule „Improving Democratic International Tax Governance: On the Power of Citizens, Transparency and Independent Watchdog” porusza problemy międzynarodowego ładu prawnego dotyczącego opodatkowania. Autor zastanawia się tu nad kwestią nowych źródeł legitymizacji mechanizmów demokratycznych sprawowania władzy oraz poszukiwaniem transparentności – zwłaszcza w odniesieniu do przedsiębiorstw wielonarodowych – jako warunku społecznej akceptacji opodatkowania, podnoszącej poziom zaufania do władzy publicznej. Podobne zagadnienia porusza też w swoim artykule zatytułowanym „International Taxation Without Representation? Legality and Legitimacy in Global Tax Governance” T. Magalhaes. Ten ostatni wskazuje m.in. na niedostateczną legitymację demokratyczną międzynarodowego prawa podatkowego, którego rozwiązania powstają w trakcie debat eksperckich i niezależnie od ich akceptacji przez władze poszczególnych państw są w pewnym sensie „obce” społeczności krajowej. Twierdzenia autora o potencjale wielobiegunowego zarządzania są interesujące, ale pominięto w nich kwestię istoty, cech i metod alternatywnych biegunów zarządzania, co pozostawia otwartą kwestię intencji znaczących w świecie, ale niekoniecznie demokratycznych rządów.

P. Essers w artykule „International Tax Justice Between Machavelli and Habermas” apeluje o „mniej Machiavellego, a więcej – Habermasa”. Zwraca też uwagę na to, że wielki kryzys finansowy oraz kryzys gospodarczy z pierwszej dekady XXI w. wywołał debatę nad zagadnieniem międzynarodowej sprawiedliwości podatkowej, rozumianej przede wszystkim jako uczciwe wiązanie dochodów z działalności gospodarczej, w celu ich opodatkowania, z jurysdykcją podatkową, na terenie której dochody te są osiągnięte. Omawia też zaangażowanie rozmaitych instytucji międzynarodowych (OECD, UN) i ponadnarodowych (UE) w procesy zwalczania uchylania się od opodatkowania oraz zapobiegania unikaniu opodatkowania.

Kończący część trzecią recenzowanej książki artykuł M. Guermani „Tax Sovereignty and the Globalised Process of Law-Making: The Proposal of the UN Code of Conduct on Cooperation in Combating International Tax Evasion” poświęcony jest w głównej mierze prezentacji – na tle ogólnie znanych zjawisk społecznych, takich jak globalizacja i niedostatek demokracji w międzynarodowych stosunkach podatkowych – projektu Kodeksu Narodów Zjednoczonych w zakresie współpracy państw przy zwalczaniu międzynarodowego unikania opodatkowania. Projekt powstał w łonie Komitetu Ekspertów w zakresie międzynarodowej współpracy w sprawach podatkowych.

V. Część czwarta książki, nosząca tytuł „Behavioural Aspects of Taxation and Trust” jest niejednorodna tematycznie, gdyż zawiera jedno opracowanie poświęcone ogólnym zagadnieniom redystrybucji bogactwa narodowego przez system podatkowy (R. Reed-Arthurs i S. Sheffrin) oraz dwa opracowania będące rezultatem badań empirycznych, przeprowadzonych w Zjednoczonym Królestwie (R. Prabhakar, A. Lymer i K. Rowlingson) oraz w Pakistanie (K. Gangl, E. Kirchler i Ch. Lorenz). Te dwa ostatnie poświęcone są różnym aspektom funkcjonowania systemu podatkowego w kontekście relacji podatnik-administracja podatkowa; ramy recenzji nie pozwalają na przybliżenie rezultatów zreferowanych tam badań.

VI. W książce wielokrotnie przewija się wątek sprawiedliwości podatkowej. Można oczywiście przyjąć milczące, intuicyjne w istocie rzeczy założenie, że system sprawiedliwy budzi większe zaufanie niż system niesprawiedliwy. Pojęcie sprawiedliwości jest jednak dyskusyjne ze względu na swoją subiektywność i to, że z trudnością poddaje się w związku z tym obiektywnym miarom. Pojęcie sprawiedliwości nie jest jednak tożsame z zaufaniem a niekiedy, w konkretnych wypadkach mogą one pozostawać w opozycji. Sprawiedliwość powinna być elementem dyskusji o podziale dochodu narodowego; a na tym obszarze kwestia zaufania odgrywa rolę co najwyżej pomocniczą, drugo- a nawet trzeciorzędą rolę.

W innej, wcześniej opublikowanej recenzji dostrzeżono to, że problematyka zaufania nie jest w książce dostatecznie wyrażenie reprezentowana. Ten ogląd sprawy wydaje się trafny. Można zaryzykować twierdzenie, że redaktorzy książki wybrali (zaprojektowali) jej wiodący temat, pozwalając poszczególnym autorom na dowolne asocjacje i prezentację zagadnień, które bądź to kojarzyły się im z kwestią zaufania w

prawie podatkowym, bądź to były aktualnie przedmiotem ich naukowych zainteresowań. W konsekwencji książka i jej poszczególne fragmenty mają nie tylko własny walor merytoryczny, ale są też *sui generis* obrazem stanu świadomości badaczy prawa podatkowego w odniesieniu do wybranego zagadnienia.

VII. Czynniki zaufania, jako determinant zachowań podatników może być niekiedy trudny do wypreparowania z całego splotu okoliczności, w których można go poszukiwać. Przykładowo, aktualnie niski poziom inwestycji krajowych w Polsce tłumaczyć można m. in. niskim stopniem zaufania do władzy publicznej i rodzącą dodatkowe (obok gospodarczego) ryzyko (nie tylko podatkowe) związane z nieprzewidywalnością jej działań. Czy jednak relatywnie znaczący współcześnie poziom inwestycji zagranicznych w Polsce można tłumaczyć wysokim poziomem zaufania inwestorów zagranicznych do tychże władz krajowych? Czy też może ryzyko administracyjno-podatkowe jest niwelowane bądź eliminowane posiadanymi przez wspomnianych inwestorów zagranicznych zabezpieczeniami prawnymi bądź nawet korzystną dla nich sytuacją faktyczną (np. siłą perswazji przedstawicieli państw, z których pochodzą)? Dobrym, chociaż nie związanym z opodatkowaniem przykładem jest tu cofnięcie – po zagranicznej interwencji - kary pieniężnej nałożonej na telewizję TVN (opartej o kapitał amerykański) w związku z rzekomym podżeganiem do antyrządowych zamieszek. Spółce prowadzącej tę telewizję żadne zaufanie nie jest potrzebne, gdyż korzystne dla siebie rozstrzygnięcia może, jak widać, uzyskać nie oglądając się specjalnie na polskie regulacje materialnoprawne czy procedury w tym zakresie.

VIII. Książka odzwierciedla istniejący stan rzeczy (zwłaszcza gdy chodzi o relacje międzynarodowe); tym niemniej postulaty jego naprawy są albo dosyć mgliste, albo też nie biorą pod uwagę realnego układu sił w świecie. A tutaj wiele uczy przypadek obwieszczenia w 2019 r. końca prac nad podatkiem cyfrowym w Polsce przez... wiceprezydenta Stanów Zjednoczonych. Ale to jeszcze nie koniec historii – niedługo potem premier polskiego rządu opowiedział się za wprowadzeniem takiego podatku na szczeblu unijnym i jednocześnie zaproponował, żeby stanowił on dochód budżetu unijnego (sic!). Ta szczodroblliwość wobec Unii Europejskiej ma jedną swoje głębokie, racjonalne uzasadnienie – gdyby podatek wprowadzony na szczeblu unijnym został zaprojektowany jako źródło dochodów państw członkowskich, to można spodziewać się tego, że kwota dochodu uzyskana z jego tytułu (np. od opodatkowanej firmy Google)

rychło znalazłaby się z powrotem w Stanach Zjednoczonych w związku z nieprzewidzianym wzrostem ceny części zamiennych do kupionych przez Polskę w tym kraju samolotów F-35 (i to niezależnie od wersji tej maszyny).

IX. Nie ma współcześnie jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy poziom zaufania do administracji podatkowej wpływa pozytywnie na skłonność obywateli oraz innych podmiotów do realizacji obowiązków podatkowych. Wydaje się, że akceptacja takiej tezy może mieć charakter życzeniowy, a u jej źródła tkwić będzie przekonanie o „naturalnej” skłonności do wzajemności w relacjach międzyludzkich, której uproszczonym, choć dobitnym wyrazem jest ludowe powiedzenie „Jak Kuba Bogu, tak Bóg Kubie”...). Z pewnością jednak objawy zaufania mogą przyczyniać się do poprawy ogólnego klimatu społecznego i takich jego przejawów jak unikanie konfliktów oraz koncyliacyjność w sporach – także podatkowych. I chociażby z tego powodu starania o budowę zaufania warte są zachodu.

X. Ogólna ocena książki nie jest jednolita. Z jednej strony próbę quasi-monograficznego ujęcia problematyki zaufania w prawie podatkowym ocenić trzeba – powtórzę – jednoznacznie pozytywnie. Zaufanie jest kwestią w dużym stopniu subiektywną, ale w swojej subiektywności trudną do badania – zarówno w kategoriach ilościowych (poziom zaufania) jak i jakościowych (stopień oceny własnego zaufania – deklarowany oraz rzeczywisty). Zasługą redaktorów książki jest nie tyle postawienie kwestii zaufania na agendzie dyskursu prawniczego, co pokazanie wieloaspektowości tej problematyki a także – co istotne – związku zjawiska (stanu) zaufania z przejawami życia społecznego pozornie oddalonymi od tego pierwszego, takimi przykładowo jak międzynarodowa konkurencja podatkowa czy też „układanie się” państw na polu ewentualnej współpracy w sprawach podatkowych na arenie międzynarodowej. Jest to też problematyka – w książce raczej nieobecna – zaufania administracji podatkowej wobec podatników oraz ewentualnych mechanizmów prawnych uruchamianych ewentualnie w sytuacji, gdyby konkretny podatnik takie zaufanie zawiódł.

SUMMARY

Building Trust in Taxation (red. B. Peeters, H. Grinbau, J. Badisto), Intersentia, Cambridge 2017, ss. 376.

The purpose of the review is to discuss the issue of trust in tax-related social relations. The review analyzes the problem on four levels. The first plane is the theory of tax law, the second is the ethics of taxation, the third is the globalization of the economy and the last plane in which the problem of trust in social relations related to taxation is considered is the plane of social life and social psychology.

Key words: trust in social relations related to taxation, trust in taxation, taxation ethics, psychology of taxation

Słowa kluczowe: zaufanie w relacjach społecznych związanych z opodatkowaniem, zaufanie do opodatkowania, etyka opodatkowania, psychologia opodatkowania