

UISZCZANIE PODATKÓW A MORALNOŚĆ PODATKOWA: ASPEKT SOCJALNO-PRAWNY

Zbadane są problemy teoretyczne i praktyczne dwoistości zainteresowania podatników i Państwa podczas zapłaty płatności obowiązkowej o charakterze podatkowym, zapewnienia sprawiedliwości i równości opodatkowania w Państwie prawnym, ujawniono związek moralności podatkowej z dyskursami prawnymi, socjologicznymi i teologicznymi.

Słowa kluczowe: zapłata podatków, moralność podatkowa, sprawiedliwość opodatkowania, system podatkowy, religia, społeczeństwo obywatelskie.



**Радишевська
Олеся Ростиславівна**

кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник, асистент кафедри адміністративного права юридичного факультету Київського національного університету імені Тараса Шевченка

Wstęp. Współczesne systemy podatkowe są faktami społecznymi oraz prawnymi. A oprócz tego możemy ich postrzegać jako zjawiska o charakterze globalnym, gdyż są one obecne we wszystkim, co składa się na istotę społeczeństwa oraz ustawodawstwa narodowego. Dlatego podatek uważany także za fakt polityczny, gospodarczy, administracyjny oraz ideologiczny. Jest on «doskonałym kluczem, który umożliwia odczytywanie stopnia zorganizowania i poziomu życia społeczeństw oraz stanu prawnego w państwach europejskich» [1, s. 143].

Dla wielu osób, podatek jest niczym innym, jak tylko ceną, którą płacimy za cywilizowane społeczeństwo. Cóż, rzeczewiście, istota opodatkowania oparta jest, w powszechnym odczuciu, na niezwykle prostym schemacie, związanym z bezpośrednią relacją pomiędzy państwem a podatnikiem [2, s. 25]. Podatek jest w tym przypadku, ujmując problem trywialnie, wyłącznie świadčeniem uiszczanym przez każdego obywatela, które «zabiera» państwo. Służy on ustanowieniu i wykonaniu zadań dobra publicznego, co oznacza, że podatek otrzymuje w zamian określone korzyści. Można zatem stwierdzić, że dzięki systemowi podatkowemu następuje neutralne i jednolite przekształcenie prywatnych dóbr w dobra publiczne.

Odsłona pierwsza: Moralność podatkowa a społeczeństwo. W rzeczywistości problem podatków dla

wielu osób sprowadza się do zagadnienia silnego związku pomiędzy podatkami a «ofiara» i wynikającą z niej frustracją. Prezentowane ujęcie jest związane z teorią ofiary podatkowej, teorii opartej na utylitaryzmie, której celem jest maksymalizacja dobrobytu w społeczeństwie, do czego środkiem ma być w pierwszej kolejności dochód osoby lub jej majątek oraz dobra materialne.

Jak widać, pojęcie państwa jest jedną z podstaw zrozumienia tego czym jest podatek, albowiem zasady na których opiera się system podatkowy wypływają z zasad ustrojowych, politycznych, gospodarczych, społecznych na których opiera się samo państwo. Istota podatku zmienia się wraz z transformacją stosunków między osobą zobowiązaną do płacenia danin publicznych (podatnikiem) a państwem jako «wspylnoty obywateli». Każdy z podatników jest równouprawnionym wobec państwa podmiotem, z którego mandatu jest sprawowana władza dla dobra wspólnego [3, s. 66]. To oznacza, że podatnik jest nie tylko podmiotem dostarczający dochód państwu, lecz przede wszystkim członkiem społeczeństwa co tworzy produkt społeczny na rzecz ogółu, na rzecz każdego z nas.

Skomplikowane więzie, jakie łączą osobę ze społeczeństwem w związku z opodatkowaniem wykształciły się w historycznym rozwoju i podlegają w dalszym ciągu określonym zmianom. Ale można przyjąć, że niezależnie od epoki historycznej trwałymi cechami podatków są ich ściśle związki z gospodarką oraz ze stosunkami władzy do jednostki – zakresem zadań uznawanych

w danym czasie za publiczne i finansowanych ze źródeł podatkowych [4, s. 4]. Zawsze było i będzie, że po jednej stronie jest rząd ze swoim programem budżetowym i naturalną tendencją do rozszerzania sfery danin publicznych, po drugiej – obywatele oraz podmioty gospodarcze, zainteresowane oczywiście w minimalizowaniu ciężarów finansowych.

Od wieków przedstawiciele doktryny prawa podatkowego wielu państw europejskich, próbują dojść do wniosku – jaki system podatkowy byłby postrzegany jako obiektywnie sprawiedliwy, który cechuje powszechność i równość opodatkowania, maksymalne oparty na takiej wartości jak zaufanie do samego podatnika [3, s. 24; 4, s. 124]. Gdyż opór związany z realizacją obowiązku podatkowego zawsze będzie związany z samą niechęcią do płacenia podatków. Dla tego bardzo istotna jest ocena przez społeczeństwo tych organów związku publicznoprawnego, które są odpowiedzialne za tworzenie obowiązków podatkowych, jak również stosowanie samego prawa podatkowego.

Te wszystkie kwestie prowadzą cały czas do obgruntowania na zasadach etycznych związku między moralnością podatkową a samą oceną relacji zachodzących między państwem a podatnikiem (w kontekście wzajemnej lojalności). Można więc powiedzieć, że same postawy obywateli wobec obowiązku podatkowego są wyrazem oceny działalności państwa: im gorzej te wypadają w oczach obywatela, tym mniejsza jest szansa iż uzna on system podatkowy za sprawiedliwy

i nabierze pozytywnego podejścia do swojego indywidualnego obowiązku podatkowego.

W takiej dyskusji mogą się pojawić pytania: Czy w tych związach jest miejsce na moralność? Czy rozwój opodatkowania uzależniony od norm etycznych? Czy rozwiązanie konfliktu interesów podatnika a państwa możliwe przez dialog?

Odsłona druga: Moralność podatkowa a prawo. W doktrynie prawa podatkowego uzasadniono, że między normami prawnymi a normami moralnymi istnieje zasadnicza różnica. Prawo stanowione przez prawodawcę zajmuje się stroną zewnętrzną postępowania podatnika, natomiast moralność uzależniona od norm etycznych, zależy od sumienia podatnika, to znaczy jest stroną wewnętrzną. Prawu chodzi wyłącznie o działanie jednostki społeczeństwa, o jej czyny i stosunek do obowiązujących norm. Dla państwa nie ma przy tym znaczenia, z jakich powodów podatnik tych norm przestrzega: czy z przekonania, że w ten sposób powinien postępować, czy z obawy przed narażeniem się na niekorzystne dla siebie skutki w razie naruszenia norm prawa podatkowego.

Otóż istotą moralności podatkowej jest to, żeby działanie podatnika odpowiadało jego przekonaniu wewnętrznemu. Z uwagi na to, moralność podatkową można traktować jako wewnętrzną akceptację (bądź jej brak) obowiązku podatkowego i uznanie zwierzchności podatkowej państwa. Również jest to ocena postaw wobec spełnienia bądź uchylania się od spełnienia obowiązku podatkowego. Im bardziej nierów-

nomiennie (w ocenie podatnika) rozdzielane są obciążenia podatkowe, tym wyraźniej pojawia się uczucie i przekonanie o tym, że jest się zmuszonym do rezygnacji z dochodu bądź majątku w sposób nieuzasadniony. I w tym momencie podatnik objawia własną moralność, która zależy od etyki społecznej, związana z nakazami etycznymi w życiu prywatnym [4, s. 190]. Nie wielu z nich, w zależności od poziomu intelektualnego, zdaje sobie sprawę z istnienia logicznego i faktycznego związku pomiędzy podatkami a otrzymywanymi świadczeniami, jednak rozumowania takie mają znikomy wpływ na emocje podatnika.

Dlatego prawodawstwo oraz ustawodawstwo podatkowe nie powinno pomijać w przyjmowanych rozwiązaniach aspektu moralnego opodatkowania. W normach moralnych bowiem, punkt ciężkości leży w idei obowiązku, a to działa zawsze na korzyść państwa, a nie podatnika [6, s. 192].

Idealne prawo podatkowe powinno nosić przede wszystkim cechę neutralności, pozostawiając swobodę wolnemu rynkowi i nie wyręczając innych gałęzi (dziedzin) prawa w regulowaniu i poprawie ludzkiej działalności [7, s. 325]. W rzeczywistości prawo podatkowe oddziałuje jednak na zachowanie się podatników stosując określone bodźce podatkowe. Prawo podatkowe postrzegane jest zaś przez społeczeństwo jako zespół norm dotyczących pobrania świadczeń przymusowych na rzecz państwa, co oznacza, że rozważając zagadnienia podatkowe mamy na myśli w pierwszej kolejności zakres i «ofiary» owego pobrania. Na pierwszy

plan wylania się zatem element «zaboru» przez władzę podatkową określonych dóbr prywatnych. Gdzie podatki są traktowane jako instrument nienormatywny prowadzący do generowania postawy opodatkowania w oderwaniu od norm społecznych. A ponieważ przedmiotem opodatkowania są zachowania produktywnie ekonomicznie, a nie zachowania nieetyczne, prawo podatkowe jawi się jako pozbawione moralnej legitymacji [8, s. 1].

Utwierdza to z kolei pogląd, że podatki zabierają więcej i dają mniej, niż czynią to inne instrumenty prawne. Ale taki sposób myślenia jest nieuzasadniony w tym znaczeniu, że analogiczna analiza innych systemów prawnych prowadziłyby do podobnych wniosków. Faktem jest jednak dychotomia myślenia podatników odnosząca się do podatków i innych praw. Dziedziny prawa nie związane z podatkami postrzegane są przede wszystkim w znaczeniu normatywnym, które prowadzi z kolei do moralnej oceny norm prawnych i procesu tworzenia prawa zgodnie z normami społecznymi. Biorąc pod uwagę, że obowiązujące prawo powinno odpowiadać co do zasady powszechnie przyjętemu w danym społeczeństwie poziomowi moralnemu, odbierane jest ono jako umacniające moralność i chroniące interes publiczny. Usprawiedliwia to, że normy «niepodatkowe» są bardziej etyczne i mniej deprawujące ekonomicznie niż podatki.

Odsłona trzecia: Moralność podatkowa a religia. Ze względu na wielkie znaczenie norm moralnych w życiu gospodarczo-społecznym spo-

łeczeństwa warto przytoczyć poglądy doktryn religijnych o obowiązku podatkowym oraz odpowiedzialności za unikanie spłaty podatków.

Warto zacząć od tego, iż zarówno w świetle Pisma Świętego, płacenie podatków jawi się bardzo jasno jako moralna powinność. Obowiązek uiszczania władzom cywilnym wymaganych należności był zadeklarowany przez Jezusa oraz św. Pawła. A więc, Jezus, zapytany o to, czy należy płacić podatki cesarzowi, wskazując na monetę podatkową z wizerunkiem owego władcy, odpowiedział: «Oddawajcie więc, co jest cesarskie cesarzowi, a co Bożego Bogu» (Mt: 22, 21) [9, s. 145]. Św. Paweł w liście do Rzymian, pouczając o roli, jaką w społeczeństwie pełni władza, oraz o związanym z tym obowiązku okazywania jej posłuszeństwa i szacunku, napominał: «Dlatego też podatki płacicie, gdyż są sługami Bożymi, po to, aby tego właśnie strzegli. Oddawajcie każdemu to, co mu się należy; komu podatek, podatek; komu cło, cło; komu bojaźń, bojaźń; komu cześć, cześć» (Mt: 13, 6–7) [9, s. 127].

W sposób jasny na temat przestrzegania norm moralnych w społeczeństwie, stosunek do norm prawnych, między innymi i w stosunkach podatkowo-prawnych wypowiadał się Papież Jan Paweł II: «Uległość wobec władzy i współodpowiedzialność za dobro wspólne wymagają z moralnego punktu widzenia płacenia podatków, korzystania w prawa wyborczego, obrony kraju». Oprócz tego normy, o których mowa – stwierdzał Papież – stanowią bowiem solidny fundament i trwałą gwarancję sprawidliwego i

pokojuowego współzycia ludzi, a tym samym prawdziwej demokracji, która może się narodzić i wzrastać jedynie dzięki uznaniu równości wszystkich obywateli, posiadających takie same prawa i obowiązki. Wobec norm moralnych, które zabraniają popełnienia czynów wewnętrznie złych, nie ma dla nikogo żadnych przywilejów ani wyjątków. Nie ma żadnego znaczenia, czy ktoś jest władcą świata, czy ostatnim «nędzarzem» na tej ziemi: wobec wymyg moralnych wszyscy jesteśmy absolutnie równi [10, s. 2–3].

W dalszym ciągu swego nauczania Jan Paweł II wymieniał zachowania i czyny, które sprzeciwiają się ludzkiej godności: kradzież, umyślne przetrzymywanie rzeczy pożyczonych lub znalezionych, oszustwo w handlu, niesprawiedliwe wynagradzania za pracę, podnoszenie cen, wykorzystując niewiedzę i pilne potrzeby innych, przywłaszczanie sobie i wykorzystywanie dla prywatnych celów dóbr nienależących do społeczeństwa lub przedsiębiorstwa, złe wykonywanie pracy, oszustwa podatkowe, fałszowanie czeków i rachunków, nadmierne wydatki, marnotrawstwo, itp. [10, s. 4–5]. Popiełniając tego rodzaju przestępstwa, zachowania i czyny człowiek łamie więc normy moralne – postępuje niemoralnie – a rezultatem tego jest ciężąca na nim odpowiedzialność moralna wobec całego społeczeństwa.

Bardzo ważne, że wśród wymienionych przez Jana Pawła II przestępstw, znalazły się także i zostały wyraźnie nazwane oszustwa podatkowe. Należy tu zatem podkreślić, że tego rodzaju oszustwa są czynami niemoralnymi.

Osoba dopuszczając się tych przestępstw przekracza siódme przykazanie Boże «Nie kradnij», które znajdujemy w dwu miejscach Starego Testamentu: w Księdze Wyjścia (20: 2–17) oraz w Księdze Powtórzonego Prawa (5: 6–21) [9, s. 23, 278]. Człowiek nie może sam siebie oszukiwać sądząc, że nie popełnia przez to zła moralnego. Przeciwnie, przestępstwa podatkowe są czynami niemoralnymi, a więc grzesznymi, obciążającymi sumienia tych, którzy je popełniają. Z czynów tych także trzeba się rozliczyć i trzeba ponieść wcześniej czy później odpowiedzialność moralną.

Otóż, moralność postępowania obowiązuje zarówno tych, którzy obciążenia podatkowe uchwalają, tych, którzy je rozdzielają między obywatelami oraz tych, którzy wymiężone podatki powinni uiścić. Wszyscy oni powinni czuć się moralnie odpowiedzialni za sprawiedliwe ustawy podatkowe, za sprawidliwy, równomierny wymiar podatku i jego pobór, płacące podatki zaś osoby powinni czuć się moralnie odpowiedzialni za prawidłowe, zgodne ze stanem faktycznym zapłacenie podatku. Realizacja tego moralnego postulatu wiąże się z jednej strony z uprawnieniami państwa do nakładania podatków, z drugiej zaś, z moralnym przekonaniem podatników o obowiązku podatkowym i sprawidliwym wymiarem podatku.

Wnioski. Z przedstawionych rozważań wynika, że aspekt socjalnoprawny zjawiska konfliktu pomiędzy władzą podatkową i osobą oraz moralnością podatkową podatników ma złożony charakter i z całą pewnością nie

jest do końca wyjaśniony. Wydaje się, że minie jeszcze wiele lat zanim filozofowie, ekonomiści, prawnicy, politolodzy dadzą odpowiedź na wszystkie wyświetlone pytania. Znaczenie moralności podatkowej jest niepodważalne, gdyż u podstaw działań podatników w zakresie opodatkowania leżą ich ocena i emocje przekładane na określone zachowania w społeczeństwie. Dla tego państwo powinno być zainteresowane współpracą z podatnikami, a przynajmniej uzyskaniem zrozumienia z ich strony. Konieczne jest więc podjęcie działań zmierzających do poprawienia stosunków, w głównej mierze komunikacji pomiędzy władzą podatkową a podatnikami, zastosowania amnestii podatkowej, mediów dla nadania wiedzy o podatkach dla ludzi różnych kategorii wiekowej, bardziej efektywne pozyskiwanie informacji podatkowej, itp. Także jest ważne upowszechnienie podstaw aprobaty dla obciążeń podatkowych wśród tych, którzy uważają, że unikanie opodatkowania nie jest niemoralne i wiąże się wyłącznie z odpowiedzialnością karną, a nie sumieniem.

Racjonalne dopasowanie interesów publicznych i interesów prywatnych powinno być jednym z celów systemu podatkowego. Podatników należy widzieć w szerokim kontekście społecznym jako członków społeczeństwa, które reprezentują interesy różnych grup społecznych. Opodatkowanie osoby nie powinno pogłębiać, lecz powinno zmierzać do znalezienia pomiędzy obywatelami a państwem rozsądnego kompromisu. Dla tego jest ważne przy kształtowaniu systemu podat-

kowego uwzględniać nastroj i poglądy społeczeństwa, jakie temu towarzyszą, jak również aby prawodawca przewidywał możliwe reakcje ze strony obywateli z tym związane.

Wydaje się, że zasady sprawiedliwości i równości opodatkowania w kontekście akceptacji ciężarów podatkowych przez społeczeństwo należy szukać przede wszystkim w normach moralnych i etycznych, które są zazwyczaj zadeklarowane w doktrynach religijnych. Współczesny prawodawca zdaje sobie sprawy z tego, że idea sprawiedliwości z płaszczyzny aksjologicznej powinna być przeniesiona na grunt normatywny – znaleźć swój wyraz w systemie prawa, a w szczególności w Konstytucji, w zasadach kształtowania stosunków pomiędzy jednostką społeczeństwa a państwem. Natomiast wybór wizji społeczeństwa obywatelskiego powinien być przedmiotem debaty na szczeblu narodowym, celem której byłoby wyodrębnienie zasad etyki oraz moralności podatkowej z następnym przełożeniem ich na zrozumiały dla wszystkich język prawa.

Bibliografia:

1. Bouvier M. Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku / Michel Bouvier ; przekład z fr. Helen Belzecka-Goethals. – Warszawa : KiK, 2000. – 261 s.
2. Lipowski T. Kontestowanie władzy podatkowej w ujęciu psychologicznym / Tomasz Lipowski // Glosa. Przegląd Prawa Gospodarczego. – 2003. – № 3. – S. 25–29.
3. Gomułowicz A., Małecki J. Podatki i prawo podatkowe: dla studentów i praktyków / Andrzej Gomułowicz, Jerzy Małecki. – Poznań : Ars boni et aequi, 2000. – 366 s.

4. Mastalski R. Prawo podatkowe / Ryszard Mastalski. – Warszawa : C. H. Beck, 2008. – 475 s.
5. Пушкарёва В. М. История финансовой мысли и политики налогов : учеб. пособие / В. М. Пушкарёва. – М. : Инфра-М, 1996. – 124 с.
6. Gajl N. Teorie podatkowe w świecie / Natalia Gajl. – Warszawa : PWN, 1992. – 224 s.
7. Andrews W. Personal deduction in an ideal income tax / William Andrews // Harvard Law Review. – 1972/86. – P. 325–332.
8. Gliniecka J., Harasimowicz J. Z zagadnień teorii podatku / Jolanta Gliniecka, Jerzy Harasimowicz // Glosa. Przegląd Prawa Gospodarczego. – 1997. – № 5. – S. 1–4.
9. Pismo Święte Starego i Nowego Testamentu/red. Jankowski A., Stachowiak L., Romaniuk K., tłum. Borowski W. – Poznań : Pallottinum, 1980. – 378 s.
10. Papież Jan Paweł II: Encyklika Veritatis Splendor : Blask prawdy; O niektórych podstawowych zagadnieniach nauczania moralnego Kościoła / Papież Jan Paweł II // Słowo. Dziennik Katolicki. – 1993. – № 1. – S. 2–5.

Радишевська О. Р. Сплата податків і податкова мораль: соціально-правовий аспект.

Досліджено теоретичні та практичні проблеми дуалізму інтересів платників податків та держави при сплаті обов'язкових платежів податкового характеру, забезпечення принципів справедливості та рівності оподаткування в правовій державі; розкрито взаємозв'язок податкової моралі з юридичними, соціологічними та теологічними дискурсами.

Ключові слова: сплата податків, податкова мораль, справедливість оподаткування, податкова система, релігія, громадянське суспільство.

Радышевская О. Р. Уплата налогов и налоговая мораль: социально-правовой аспект.

Исследованы теоретические и практические проблемы дуализма интересов налогоплательщиков и государства при уплате обязательных платежей налогового характера, обеспечения принципов справедливости и равенства налогообложения в правовом государстве; раскрыто взаимосвязь налоговой морали с юридическими, социологическими и теологическими дискурсами.

Ключевые слова: уплата налогов, налоговая мораль, справедливость налогообложения, налоговая система, религия, гражданское общество.

Radyshevska O. R. Payment of Taxes and Tax Morale: the Socio-legal Aspect.

The article is devoted to the theoretical and practical problems of the dualism between the interests of the taxpayers and the State during taxation, the principles of fairness and equality of taxation in the legal State; disclosed correlation between tax morality and legal, sociological and theological discourses.

Keys words: taxation, tax morale, fairness of taxation, the tax system, religion, civil society.

Стаття надійшла до редакції 13.11.2012