

Janusz Kudła, *Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Wydział Nauk Ekonomicznych, Warszawa 2004, ss. 293.

Efektywność opodatkowania jest zagadnieniem, które w ostatnich dziesięcioleciach cieszy się wśród badaczy na świecie wielką popularnością. W Polsce problem ten dotychczas nie doczekał się szerszych opracowań naukowych. Książka J. Kudły wypełnia tę lukę i już choćby z tego powodu może być uznana za pozycję wartościową.

Z tytułu wynika, że publikacja dotyczy ekonomicznych problemów kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków. Te dwa wątki, które można rozpatrywać niezależnie, bardzo mocno się z sobą zbiegają, nie są wyłącznym przedmiotem dociekań Autora. Recenzowane opracowanie oprócz rozważań *stricte* ekonomicznych, zawiera także analizę wybranych problemów funkcjonowania aparatu skarbowego rozpatrywanych z punktu widzenia nauk o zarządzaniu, a nawet psychologii opodatkowania. Zaletą książki jest wszechstronność rozważań wyrażająca się w tym, iż równocześnie rozpatrywane są poszczególne podatki i cały system podatkowy, przy czym warcie podkreślenia jest to, że system podatkowy rozumiany jest przez Autora szeroko. Przez „system podatkowy” Autor rozumie bowiem, oprócz konstrukcji poszczególnych podatków rozpatrywanych łącznie, również te czynniki, które wpływają na wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych, a w szczególności reguły kontroli i koszty administracyjne.

Problematyka kosztów opodatkowania ma współcześnie istotne znaczenie ze względu na złożoność systemów podatkowych. Wzrost udziału sektora publicznego obserwowany we wszystkich państwach na świecie i wynikające z tego trudności z poborem podatków wymagają zastosowania środków dotychczas niestosowanych. Zmiany na skalę, jaka we wcześniejszych stuleciach nie była obserwowana, tworzą nowe, interesujące obszary badawcze. Z jednej strony poszukuje się sposobów organizacji aparatu skarbowego, który bez nadmiernego rozrostu administracji sprostałby stawianym przed nim wyzwaniom, z drugiej strony poszukuje się środków, które wpływają na podatników gwarantowałyby, że przyjęte rozwiązania prawnopodatkowe będą respektowane. Autor w recenzowanej książce trafnie zidentyfikował ten stosunkowo nowy obszar badawczy i opisał szereg szczególnych problemów z nim związanych.

Dla czytelnika, który chciałby zgłębić ten bardzo ciekawy temat, książka może okazać się wyjątkowo użyteczna, gdyż Autor dokonał kompleksowego przeglądu literatury i umiejętnie uporządkował wiedzę z tego zakresu. Dzięki temu czytelnik dowie się, w jakich obszarach prowadzone były badania i jakie są ich wyniki. Książkę można potraktować jako dobry punkt wyjścia dla naukowców i studentów zainteresowanych problemem i mających ambicję prowadzenia własnych badań nad efektywnością opodatkowania. Próba podjęcia dyskusji z cytowanymi naukowcami wymaga jednak sięgnięcia do źródeł. Również możliwość zastosowania wyników badań przy prowadzeniu polityki podatkowej jest ograniczona, co podkreśla sam Autor już na pierwszych stronach recenzowanej pracy.

Ekonomiczne problemy kosztów opodatkowania i nielegalnego unikania podatków podnoszone są głównie w literaturze angielskojęzycznej. Niektóre sformułowania, którymi posługuje się Autor, będące dosłownymi tłumaczeniami z języka angielskiego, mają ściśle sprecyzowane znaczenia w literaturze przedmiotu i osoba zajmująca się tematyką opodatkowania w Polsce może się zastanawiać, co miał na myśli Autor używając danych zwrotów. W takiej sytuacji najlepiej byłoby, decydując się na użycie pewnych sformułowań, podać w książce sposób ich rozumienia lub wskazać choćby we wstępie, że znaczenia użytych sformułowań nie należy poszukiwać w polskim prawie podatkowym czy polskiej literaturze z zakresu opodatkowania. Przykładami sformułowań, które mogą być niezrozumiałe, są: „dobrowolne wpływy podatkowe”, „postępowanie kontrolne”, „oszacowanie podstawy opodatkowania”, „formy opodatkowania”, „podmioty wymierzające zobowiązania podatkowe”.

W niektórych przypadkach Autor podejmuje próbę samodzielnego zdefiniowania pojęć. Odnosi się to na przykład do kluczowego z punktu widzenia tematu książki pojęcia „unikanie opodatkowania”. Dziwi jednak to, że Autor nie odwołuje się do osiągnięć nauki w Polsce. W polskiej literaturze używa się powszechnie sformułowań: „unikanie opodatkowania” mając na myśli zachowania legalne i „uchylanie się od opodatkowania” omawiając zachowania nielegalne. Wykorzysta-

nie dorobku nauki w Polsce przypuszczalnie uchroniłoby Autora od popełnienia niektórych błędów, takich jak na przykład uznanie zachowań za legalne, „jeżeli nie uda się udowodnić jego nielegalności”. Autor używa również takich pojęć, jak „obejście prawa podatkowego” czy „ograniczenie ciężaru podatkowego”, nie wskazując na relację pomiędzy tymi pojęciami a legalnym i nielegalnym unikaniem opodatkowania. Pojęcie nielegalnego unikania opodatkowania używane zamiennie z pojęciem ewazji nie jest konsekwentnie używane w całej książce.

Literatura w języku angielskim wykorzystana w recenzowanej pracy jest dobrana poprawnie, zastrzeżenia budzi jednak wybór artykułów w języku polskim. W wielu przypadkach nie mają one charakteru naukowego, lecz publicystyczny, a nawet opiniotwórczy. Wydaje się, że dane zawarte w niektórych cytowanych artykułach polskojęzycznych zostały przedstawione w sposób niepełny i nieobiektywny – tak, by udowodnić jakąś tezę i choćby z tego powodu artykuły te lepiej byłoby pominąć. Można wręcz przypuszczać, że celem niektórych artykułów zamieszczanych w najbardziej poczytnych dziennikach, na które powołuje się Autor, było działanie w interesie jakiegoś lobby. Autor, sugerując się jednym z takich artykułów, napisał między innymi, że jakoś wydawanych decyzji przez aparat skarbowy „jest niska, czego dowodzi wysoki udział decyzji błędnych podejmowanych przez administrację podatkową (około jednej czwartej decyzji organów podatkowych zaskarżanych do NSA kończy się niepomyślnie dla Skarbu Państwa)”. Można zadać sobie w tym kontekście pytanie, czy uzasadniony jest tak bardzo krytyczny osąd i dlaczego podstawą oceny pracy administracji podatkowej nie był na przykład wskaźnik ilości błędnie wydanych decyzji w ocenie NSA do wszystkich decyzji wydanych przez administrację podatkową. Wydaje się, że krytyczna, a czasami wręcz krytykancka ocena pracy administracji podatkowej, jaką można obserwować w polskich mediach, niekiedy udziela się także Autorowi. W innym miejscu, prezentując dane statystyczne informujące o stosunkowym wzroście kontroli w spółkach prawa handlowego (z 28,8% kontroli ogółem w 1998 r. do 42,8% w 2002 r.) wyciąga wniosek, że „widoczne przesunięcie zainteresowania kontrolerów prawdopodobnie związane było z rosnącymi trudnościami budżetu państwa w warunkach dekonjunkury gospodarczej w latach 1998-2002”. To pejoratywne przypuszczenie niekoniecznie ma uzasadnienie. Jeśli weźmie się pod uwagę to, że w latach 1998-2002 liczba podatników rozliczających się z podatku dochodowego od osób prawnych wzrosła z 126 tys. do 220 tys. – wniosek może być zupełnie inny.

W książce dokonany jest kompleksowy przegląd tworzonej przez kilka dziesięcioleci literatury dotyczącej przedmiotu objętego tytułem pracy. Kolejni badacze uzupełniali wiedzę z tego zakresu, na przykład inaczej formułując cele, zmieniając założenia przyjęte w modelach poprzedników, czy modyfikując czynniki uwzględniane w badaniach. Autor określa cele przypisywane władzy publicznej w poszczególnych badaniach, ale nie przesądza, według którego z nich powinna być prowadzona polityka podatkowa. Czytelnik nie wie, czy według Autora najważniejszym kryterium powinna być maksymalizacja dobrobytu społecznego, minimalizacja bezpowrotnej straty społecznej, maksymalizacja wpływów budżetowych, czy poprawa przestrzegania prawa. Autor postuluje realizację tych celów naprzemiennie, a czasami łącznie. Odnosząc się do celów funkcjonowania administracji podatkowej postuluje „rozszerzenie celów stawianych administracji podatkowej poprzez wprowadzenie wielokryterialnej analizy efektywności urzędów skarbowych, [...] postulat ten pozwala na wprowadzenie dodatkowych warunków optymalności działania aparatu skarbowego, które mogą być dowolnie modyfikowane”.

Łączenie celów strategicznych polityki podatkowej może w określonych sytuacjach prowadzić do sprzecznych decyzji, co dostrzega sam Autor, pisząc między innymi, że nie zawsze należy bezwzględnie dążyć do ograniczania zjawiska nielegalnego unikania podatków, gdyż na przykład „w okresie dekonjunkury może to oznaczać szereg niekorzystnych zjawisk makroekonomicznych”. Mimo to, formułując postulaty w zakresie polityki podatkowej, nie wskazuje, na podstawie których ze wspomnianych kryteriów zostały one ustalone. Ustalenie takiego kryterium pozwoliłoby ocenić propozycje przedstawiane przez Autora, gdyż na przykład minimalizacja szeroko rozumianych kosztów opodatkowania może nie być tożsama z poprawą dobrobytu społecznego. Jeśli rynek znajduje się w stanie równowagi przy niepełnym wykorzystaniu czynników produkcji, transfer dochodów zwiększający wynagrodzenia pracowników aparatu skarbowego lub wynagrodzenia w sądownictwie może – pomimo wzrostu kosztów opodatkowania – poprawiać dobrobyt społeczny.

Autor cytuje w wielu miejscach wyniki uzyskane w zakresie będącym przedmiotem książki przez innych badaczy, sam jednak własnych badań empirycznych nie przeprowadził. Za istotną zaletę można jednak uznać to, że Autor zasygnalizował możliwość przeprowadzenia takich badań w obszarze efektywności opodatkowania, a w niektórych przypadkach w sposób szczegółowy zarysował ich koncepcję.

Wszystkie powyższe uwagi krytyczne nie umniejszają ogromnego wkładu Autora w problematykę badań nad efektywnością opodatkowania. Książka J. Kudły jest pracą wartościową. Ilość zgromadzonej wiedzy na jej stronach jest ogromna, wymaga uważnego czytania, ale jednocześnie daje kompleksowy przegląd osiągnięć współczesnej nauki w obszarze objętym tytułem pracy. Książka jest godna polecenia badaczom i studentom zainteresowanym problemem. Może być ona inspiracją przy prowadzeniu własnych badań, tym bardziej że obszar badawczy nie jest łatwy, a możliwe do zastosowania metody – ograniczone.

Arkadiusz Bernal

Jürgen Habermas, *Faktyczność i obowiązująca. Teoria dyskursu wobec zagadnień prawa i demokratycznego państwa prawnego*, tłum. A. Romaniuk, R. Marszałek, Wydawnictwo Naukowe SCHOLAR, Warszawa 2005, ss. 618.

Polski przekład *Faktyczności i obowiązującego*, najistotniejszego teoretycznie dzieła Jürgena Habermasa od czasu publikacji monumentalnej *Teorii działania komunikacyjnego*, otrzymujemy po ponad dekadzie od jego pierwszego niemieckiego wydania (1992). Jest to bez wątpienia kolejny krok w stronę uzupełniania ogromnych zaległości wydawniczych i ważne wydarzenie pozwalające polskiemu czytelnikowi nadrobić zapóźnienia w znajomości współczesnej literatury z pola szeroko rozumianej humanistyki i nauk społecznych.

Nauka jako składnik kultury to taka sfera wysiłku duchowego człowieka, w której do czynienia mamy z licznymi trendami i modami intelektualnymi. Zdarza się czasem słyszeć głosy, iż Habermas to myśliciel przebrzmiały, który najważniejsze swe tezy już zdążył wypowiedzieć i obecnie co najwyżej odcina kupony od swej, zasłużonej co prawda, ale wypracowanej przed wielu laty estymy. Nawet pobieżna, a więc nieprzystająca do standardów rzetelnej pracy naukowej, lektura omawianego dzieła musi zadać w znacznej mierze kłam temu pogładowi. Habermas bowiem, wraz z publikacją *Faktyczności i obowiązującego*, znacznie zrekonceptualizował swe wcześniejsze koncepcje teoretyczne dotyczące przede wszystkim analizy systemowej społeczeństw nowoczesnych.

Praca Habermasa, stawiając sobie za cel podstawowy restytucję rzetelnego namysłu socjologicznego i filozoficznego nad prawem, opiera się według zamierzeń samego Autora na dwóch klasyczno-teoretycznych filarach, mianowicie na wysiłku Immanuela Kanta i Georga Wilhelma Friedricha Hegla. O ile na Kanta powołuje się Habermas dość często i otwarcie, to do Hegla odnosi się, o dziwo, z rezerwą i – jak sam zaznacza – przede wszystkim w momentach, gdy brakuje mu Kanta jako partnera do polemiki. „Jeśli rzadko wymieniam nazwisko Hegla, a mocniej opieram się na Kantowskiej teorii prawa, to wyraża się w tym także obawa przed wzorcem, który wyznaczył nam niedosiężne miary” (s. 9). Oczywiście jest jednak, że poza przedstawicielami klasycznej filozofii niemieckiej Habermas nie odwołuje się tylko i wyłącznie do nobliwych klasyków, takich jak Marks, Durkheim czy Weber, ale również do tych „klasyków współczesnych”, którzy wywarli i wywierają ciągle wpływ na teorię społeczną, jak T. Parsons, N. Luhmann i J. Rawls. Narzędziem pracy teoretycznej czyni Autor metodę pozytywnej krytyki: przeprowadza najpierw rzetelną, acz życzliwą krytykę stanowisk alternatywnych, rezygnując z tego, co już „martwe” w ich myśli, i zawłaszczając to, co ciągle „żywe” – tworzy z nich tym samym nowy obiekt własności intelektualnej. U klasyków dostrzega Habermas przede wszystkim właściwe również sobie zespolenie perspektywy empirycznej (*faktyczność*) i normatywnej (*obowiązujące*), czy to w postaci przenikania się idei i interesów (Weber), czy też wartości i motywów (Parsons).

Ostrze krytyki w pracy niemieckiego socjologa wymierzone jest przede wszystkim w prawniczy pozytywizm reprezentowany m.in. przez H. L. A. Harta i H. Kelsena. Jest on dla Habermasa skrajnie „obiektywistyczną” formą teorii prawa, która to prawomocności docieka wyłącznie w legalności proceduralnej oraz w samym fakcie obowiązującego prawa. To co rzeczywiste zatem, według prawniczego pozytywisty, musi być rozumne. Przeciw tej formie myśli prawniczej wytacza Habermas działa teorii dyskursowej.