

Rozdział I. Zmiana relacji organów podatkowych i podatników – podstawy teoretyczne dla nowego typu relacji

Paradygmat relacji organów podatkowych i podatników (dalej „paradygmat relacji podatkowej”) jest szerokim pojęciem opisującym ogólne zasady kształtujące podejście organów podatkowych do podatników oraz wizję roli organów podatkowych w takiej relacji¹. Na podstawie tego paradygmatu kształtowane są misja, strategia i organizacja administracji podatkowej, jak również uprawnienia i obowiązki urzędników podatkowych. Paradygmat relacji podatkowej jest również podstawą kształtowania przepisów prawnych w zakresie postępowań podatkowych. Paradygmat taki może być zróżnicowany pomiędzy rodzajami systemów prawa (ang. *legal families*), jak również wewnątrz tych rodzin². Historycznie ulegał on również ewolucji w ramach wybranych systemów podatkowych. Zróżnicowanie paradygmatów relacji podatkowej z perspektywy historycznej i geograficznej nie był jednak dotychczas przedmiotem badań prawnoporównawczych.

¹ Pojęcie paradygmatu (gr. *parádeigma*, czyli przykład lub wzór), co do zasady, oznacza zbiór pojęć i teorii tworzących podstawy danej nauki. Paradygmat jest podstawą kształtowania się i trwania określonej tradycji badawczej. Szerzej zob. T. Kuhn, *The Structure of Scientific Revolutions*, The Chicago 1969, s. 16. Paradygmaty mogą ulegać zmianom. Pierwotnie zakładano, iż mają one charakter kumulatywny i następują poprzez dodawanie kolejnych doświadczeń i koncepcji do wcześniej istniejących paradygmatów. Kuhn zaproponował antykumulatywne podejście do zmian paradygmatu. Koncepcja ta przewiduje, że z czasem dany paradygmat może okazać się niewystarczający dla zapewnienia podstaw dla rozwoju określonej gałęzi nauki. Paradygmat wchodzi wtedy w „fazę kryzysu” lub „rewolucji”. Zderzenie paradygmatu z faktami, które nie mogą być wytłumaczone w ramach tego zbioru zasad sprawia, że konieczna jest całkowita zmiana paradygmatu i nielinarne przejście do zbioru nowych zasad. Pojęcie paradygmatu jest używane w rozumieniu zbioru podstawowych zasad kształtujących podejście organów administracji podatkowej do problemów podatkowych.

² Szerzej w zakresie teorii rodzin prawa zob. A. Engelbrekt, *Legal and Economic Discourses on Legal Transplants: Lost in Translation? Scandinavian Studies in Law*, 2015, s. 117 oraz A. Versetti, *Legal Families in the Modern World: Civil (Romano-Germanic) Law, Common Law and Other Legal Families in the World*, Sciences Po Reims, 2012, s. 1–2.

Próby opisu naukowego tego pojęcia wiążą się z nurtem analizy czynników wpływających na poziom zgodności podatkowej wśród podatników³, z których podstawowym jest klasyczny model unikania opodatkowania zaproponowany przez *Allinghama* i *Sandmo*⁴. Model ten ulegał następnie rozwojowi w ramach licznych prac w obszarze teorii prawa – w tym w szczególności w badaniach *Kirchlera*, *Braithwaite’a* i *Grabovský’ego*.

§ 1. Klasyczna relacja podatnika i organu podatkowego – model *Allinghama* i *Sandmo*

Pierwsze badania nad relacją obywatela do prawa i administracji, w tym kwestia jego skłonności do pozostawiania w stanie zgodności podatkowej stanowiły istotny element neoklasycznej teorii ekonomii⁵. Analizie poddawane były w szczególności psychologiczne bodźce oddziałujące na podatnika w momencie wyboru pomiędzy osobistymi korzyściami a zachowaniem zgodności podatkowej⁶. Dla analizowanej zmiany relacji podatkowej kluczowe znaczenie mają prowadzone w tym nurcie badania nad uchylaniem się od opodatkowania (ang. *tax evasion*)⁷.

Co do zasady, należy zauważyć, że prowadzenie rozliczeń podatkowych jest działaniem w warunkach niepewności. Nie każde bowiem zeznanie podatkowe będzie kontrolowane, nie każdy błąd w kontrolowanym zeznaniu zostanie zi-

³ Co do definicji pojęcia zgodności podatkowej zob. przypis 2.

⁴ *L. Etel*, Ordynacja podatkowa, s. 52.

⁵ Szerzej zob. *J. Stiglitz*, The effects of income, wealth and capital gains taxation on risk-taking, *Quarterly Journal of Economics* 1969, s. 263–283.

⁶ *J. Mossin*, Taxation and risk-taking: an expected utility approach, *Economica*, 1968, s. 74.

⁷ Przykładowo *A. Klonowska*, Rozpoznanie obszarów ryzyka podatkowego jako metoda zwiększenia wpływów podatkowych, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie 2016, s. 1–470. W literaturze toczy się dyskusja nad właściwym zdefiniowaniem zjawiska uchylania się od opodatkowania (ang. *tax evasion*). W szczególności istotne jest odróżnienie tego pojęcia od zbliżonego pojęcia unikania opodatkowania (ang. *tax avoidance*). Co do zasady przyjmuje się, że uchylanie się od opodatkowania stanowi działanie sprzeczne z prawem podatkowym, podczas gdy unikanie opodatkowania polega na zgodnym z prawem obniżaniu swojego zobowiązania podatkowego. Przy takim podejściu uchylanie się od opodatkowania polegałoby na zatajaniu dochodów lub wprowadzaniu organów podatkowych w błąd co do ich wysokości. Unikanie opodatkowania obejmowałby wykorzystywanie elementów konstrukcyjnych podatku i takie strukturyzowanie swoich dochodów, aby obniżyć efektywną stopę opodatkowania *A. Alstadsæter* i *N. Johannesen*, Tax Evasion and Tax Avoidance, NBER working papers, 2018, s. 1–22. Neoklasyczna szkoła ekonomii, w szczególności *Allingham*, analizują zachowania podatników w zakresie uchylania się od opodatkowania, pomijając istnienie zjawiska unikania opodatkowania.

dentyfikowany, a także nie każdy zidentyfikowany błąd, ze względów proceduralnych np. przedawnienie, ukarany. Również wysokość sankcji może zależeć od decyzji urzędnika lub organu odwoławczego.

Naturalne wydaje się więc oparcie analizy mechanizmów unikania opodatkowania o ekonomiczną teorię przestępstw⁸. Najprostszy opracowany model dokonywania wyboru o zadeklarowaniu dochodu do opodatkowania, wskazuje, że podatnicy będą zaniżać zadeklarowany dochód, jeżeli karna stopa opodatkowania nieujawnionych dochodów pomnożona przez prawdopodobieństwo identyfikacji nieprawidłowości będzie niższa niż poziom opodatkowania dochodów ujawnionych⁹.

Rozbudowanie modelu o dodatkowe czynniki wskazuje, że znaczenie dla wyboru podatnika będą miały nie tylko różnica między stopami opodatkowania dochodów ujawnionych i nieujawnionych oraz prawdopodobieństwo ich ujawnienia. Za istotne czynniki przyjmuje się także wysokość dochodów podatnika (wraz z ich wzrostem będzie wzrastało ryzyko unikania opodatkowania) oraz funkcję awersji do ryzyka. Znaczenie będzie miał także przewidywany przez podatnika okres dalszego funkcjonowania¹⁰.

Oparte na modelu *Allingham* i *Sandmo* działania organów podatkowych powinny dążyć do maksymalnego możliwego zwiększenia różnicy między opodatkowaniem dochodów ujawnionych dobrowolnie oraz dochodów ujawnionych w trakcie kontroli podatkowej. Dodatkowo celem działania organów podatkowych powinno być ciągłe zwiększanie prawdopodobieństwa i skuteczności kontroli podatkowej i podwyższanie sankcji karnych w przypadku zidentyfikowania nieprawidłowości¹¹.

⁸ Zgodnie z ekonomiczną teorią przestępstw *Beckera*, mechanizm podejmowania decyzji o popełnieniu czynów niezgodnych z prawem jest oparty na racjonalnej kalkulacji korzyści i kosztów płynących z podjęcia takich działań. Możliwe jest więc stworzenie modelu ekonomicznego pozwalającego na ocenę siły bodźców oddziałujących na podmiot i jego skłonność do popełnienia przestępstwa. *G. Becker, Crime and Punishment: An Economic Approach*, *The Journal of Political Economy* 1968, s. 22–23. Szerzej zob. *K. Kądziołka, Modele ekonomiczne w analizie zjawiska przestępczości*, Katowice 2014, s. 1–15.

⁹ *M. Allingham, A. Sandmo*, *Income tax evasion: a theoretical analysis*, *Journal of Public Economics* 1972, s. 323–338.

¹⁰ *M. Allingham* przyjmuje założenie, że odkrycie przez administrację podatkową nieprawidłowości w jednej deklaracji zwiększa ryzyko identyfikacji nieprawidłowości w deklaracjach poprzednio złożonych, w efekcie, jeżeli podatnik funkcjonuje w dłuższej perspektywie skumulowana wartość nieujawnionych dochodów z przeszłości będzie zwiększać jego skłonność do zachowania zgodności podatkowej. *Ibidem*.

¹¹ Szerzej zob. OECD, *Understanding and Influencing Taxpayers' Compliance Behaviour*, *Forum On Tax Administration*, OECD 2010, s. 9.

Powyższy model jest krytykowany jako zbyt uproszczony i wiążący wybór podatnika z wyłącznie z jego własną kalkulacją korzyści i ryzyka¹². Dodatkowo, biorąc pod uwagę obserwowane w większości krajów bardzo niskie prawdopodobieństwo kontroli podatkowej¹³, model ten prowadziłby do sytuacji, w której większość podatników unikałaby opodatkowania¹⁴. Udowodniono także empirycznie występowanie spadku skłonności podatników do zachowywania zgodności z przepisami podatkowymi po przeprowadzeniu w ich organizacji kontroli podatkowej¹⁵.

Krytycy modelu *Allingham* i *Sandmo* nie podważają jego ogólnej prawidłowości, postulują jednak uzupełnienie go o wpływ takich czynników jak moralność, normy społeczne, zwyczaje i tradycje oraz zaufanie. Podkreśla się także rolę i znaczenie innych podmiotów w dokonywaniu wyboru przez podatnika, tj. władz centralnych, organów podatkowych oraz innych podatników¹⁶.

§ 2. Model równi pochyłej Kirchlera

Podejściem łączącym w sobie powyżej opisane koncepcje jest model równi pochyłej Kirchlera¹⁷ zakładający, że najbardziej skuteczne są systemy podatkowe, które znajdują równowagę pomiędzy środkami władczymi¹⁸ a zaufaniem do organów podatkowych. W modelu równi pochyłej brane są pod uwagę ro-

¹² E. Kirchler, S. Muehlbacher, B. Kastlunger, I. Wahl, Why Pay Taxes? A Review of Tax Compliance Decisions, Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University 2010, s. 16–18.

¹³ Przykładowo według odpowiedzi na interpelację poselską 20964 w sprawie działalności Krajowej Administracji Skarbowej, w Polsce w 2017 r. Skontrolowanych przez KAS zostało ok. 6500 podatników CIT (stanowiących najmniej liczną grupę podatników, ok. 500 tys.). Prawdopodobieństwo kontroli podatkowej w Polsce pozostaje więc niewielkie. Należy jednak zauważyć, że rośnie ono wraz z wdrożeniem nowych narzędzi technologicznych w obszarze podatkowym – np. Jednolity Plik Kontrolny czy system Teleinformatycznej Izby Rozliczeniowej (STIR).

¹⁴ J. Alm, E. Kirchler, Rethinking the research paradigms for analysing tax compliance behaviour, CESifo Forum 2012, s. 33.

¹⁵ B. Kastlunger, E. Kirchler, L. Mittone i J. Pitters, Sequences of Audits, Tax Compliance and Taxpaying Strategies, Journal of Economic Psychology 2009, s. 405–418.

¹⁶ J. Alm, E. Kirchler, Rethinking the research, s. 35.

¹⁷ E. Hoelzl, I. Wahl, E. Kirchler, Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework, Journal of Economic Psychology 2008, s. 212.

¹⁸ Wśród tego typu środków Kirchler wymienia między innymi procedury prowadzenia kontroli i postępowania podatkowych, wysokość stawki opodatkowania nieujawnionych dochodów oraz wysokość sankcji podatkowych z tytułu niezgodności podatnika z prawem podatkowym.

le wszystkich podmiotów uczestniczących w procesie dokonywania wyborów przez podatnika (a więc także władze centralne oraz organy administracji podatkowej) oraz ich wzajemne relacje. W szczególności organy podatkowe nie są rozpatrywane jedynie jako podmiot egzekwujący prawo, ale również jako strona we wzajemnych relacjach z podatnikiem¹⁹.

W modelu *Allingham* i *Sandmo* działania organów podatkowych stanowią reakcję na wybory dokonywane przez podatnika. Model *Kirchlera* traktuje organy podatkowe jako podmiot świadczący usługi na rzecz podatnika. Celem świadczenia tych usług jest umożliwienie podatnikowi pozostawania w stanie zgodności podatkowej. Możliwe jest więc badanie jak organ podatkowy powinien kształtować świadczone usługi w taki sposób, aby przynosiły one najlepsze rezultaty. Zdaniem *Kirchlera* kluczowa jest tu relacja między środkami władczymi a zaufaniem²⁰. Wynika to z faktu, że model równi pochyłej rozróżnia dwa rodzaje zgodności podatkowej, tj. zgodność dobrowolną (ang. *voluntary tax compliance*) oraz wymuszoną (ang. *enforced tax compliance*). Zgodność dobrowolna jest w największym stopniu funkcją zaufania pomiędzy organem i podatnikiem, natomiast zgodność wymuszona jest funkcją natężenia angażowania siły organu podatkowego²¹. Wpływ obydwu w modelu *Kirchlera* przedstawia się następująco²²:

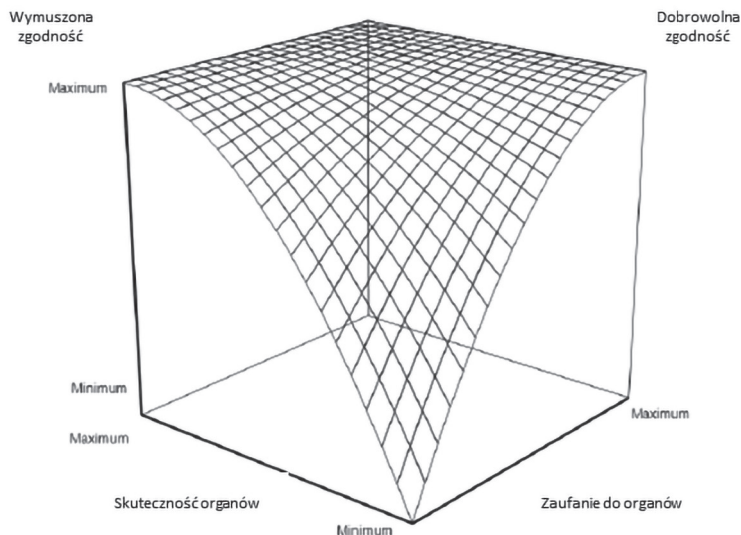
¹⁹ J. Alm, E. Kirchler, *Rethinking the research*, s. 37.

²⁰ *Ibidem*. Na marginesie należy zauważyć, że relacje podatników z organami podatkowymi cechuje asymetria władzy, która wpływa na postrzeganie tych drugich jako potencjalnie skutecznych w egzekwowaniu prawa. Należy jednak zauważyć, że duże przedsiębiorstwa mogą posiadać tak duże znaczenie ekonomiczne i polityczne, że przedmiotowa asymetria zostanie zminimalizowana. W efekcie nawet jeżeli przedsiębiorstwo będzie postrzegało administrację podatkową jako skuteczną w egzekwowaniu prawa, może „nie obawiać się jej władzy” E. Huisers-Stoop, *Cooperative Compliance And The Dutch Horizontal Monitoring Model*, *Journal of Tax Administration* 2009, s. 66.

²¹ E. Hoelzl, I. Wahl, E. Kirchler, *Enforced versus Voluntary Tax*, s. 212.

²² Wizualizacja modelu *Kirchlera* ma postać trójwymiarowej przestrzeni, gdzie wysokość oznacza poziom zgodności podatkowej, długość lewej płaszczyzny natężenie angażowania siły organu podatkowego (maksimum skrajnie z lewej strony), a długość prawej płaszczyzny poziom zaufania (maksymalny poziom skrajnie z prawej strony). Dla wygody odczytywania wykresu można wyobrazić go sobie jako sześcián z obciążonym górnym rogami.

Rysunek 1. Uproszczony model równi pochyłej



Źródło: E. Hoelzl, I. Wahl, E. Kirchler, Enforced versus Voluntary Tax Compliance: The “Slippery Slope” Framework, *Journal of Economic Psychology* 2008, s. 212.

W punkcie, gdzie zarówno natężenie angażowania siły, jak i zaufania są minimalne²³, poziom zgodności podatkowej osiąga swoje minimum. Oznacza to, że w sytuacji, gdy organy podatkowe nie mają żadnych narzędzi, aby egzekwować przestrzeganie prawa podatkowego, a jednocześnie podatnicy im nie ufają, przepisy podatkowe nie będą przestrzegane. Skrajnie odmiennymi sytuacjami są przypadki, gdy organy podatkowe mają w pełni skuteczne narzędzia oddziaływania na podatnika lub gdy zaufanie między stronami jest pełne²⁴. W takich przypadkach, niezależnie od wartości drugiego czynnika, poziom zgodności podatkowej będzie maksymalny.

Z oczywistych względów osiągnięcie zarówno minimalnych, jak i maksymalnych wartości któregośkolwiek z czynników jest niezwykle rzadkie. Model Kirchlera wskazuje jednak, że poziom zgodności podatkowej zależy od ich wartości oraz, co ważniejsze, że kombinacja angażowania siły przez organy podat-

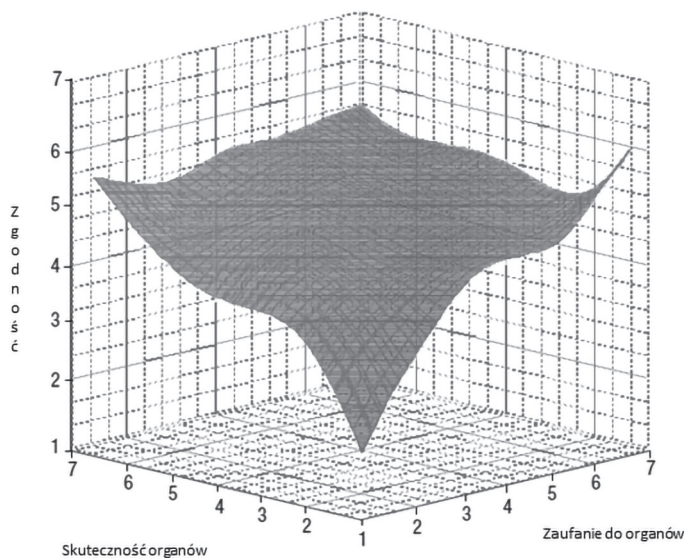
²³ Optycznie jest to punkt przy podstawie sześcianu, tzn. najbliższej obserwatora.

²⁴ Odpowiednio skrajnie lewy górny róg sześcianu oraz skrajnie prawy górny róg sześcianu.

kowe oraz zaufania między stronami przekłada się silnie na poziom przestrzegania przepisów prawa podatkowego²⁵.

Podstawowe wnioski z modelu *Kirchlera* zostały potwierdzone empirycznie²⁶. W szczególności potwierdzono, że poziom zgodności dobrowolnej osiąga najwyższe wartości, gdy organy podatkowe są opisywane jako godne zaufania i skuteczne w egzekwowaniu siły, natomiast poziom zgodności wymuszonej osiąga najwyższe poziomy, gdy organy podatkowe są opisywane jako niegodne zaufania i skuteczne w egzekwowaniu siły²⁷. Dane empiryczne zebrane w ramach kolejnych badań prowadzonych pod kierownictwem lub przy współpracy *Kirchlera* pozwoliły także na bardziej precyzyjne przedstawienie przewidywanego kształtu modelu równi pochyłej:

Rysunek 2. Pełny model równi pochyłej



Źródło: S. Muehlbacher, E. Kirchler, Tax Compliance by Trust and Power of Authorities, *International Economic Journal* 2010, s. 607.

²⁵ E. Hoelzl, I. Wahl, E. Kirchler, Enforced versus Voluntary Tax, s. 214.

²⁶ I. Wahl, S. Muehlbacher, The Impact of Voting on Tax Payments, *Kyklos*, Oxford 2010, s. 144–158.

²⁷ J. Alm, E. Kirchler, Rethinking the research, s. 35.

Wnioski te znalazły dalsze potwierdzenie w wielu kolejnych badaniach empirycznych²⁸, wciąż poszukiwane są także kolejne grupy bodźców mogące wpływać na faktyczny kształt modelu równi pochyłej w danym społeczeństwie. Przykładowo *Kasper* i *Kogler* wskazują, że publiczne informowanie o kwestiach podatkowych przez media ma istotny i pozytywny wpływ na poziom zaufania do organów podatkowych, postrzeganie organów podatkowych jako sprawnych w egzekwowaniu prawa oraz sam poziom zgodności podatników²⁹.

Kluczowym zagadnieniem dotyczącym modelu *Kirchlera* jest kwestia jakie czynniki wpływają na postrzeganie organów podatkowych jako godnych zaufania i skutecznych w egzekwowaniu siły. Temat ten nie był kompleksowo rozpatrywany w pracach badawczych dotyczących krajów europejskich. W jednym z nielicznych badań empirycznych przeprowadzonych na Uniwersytecie Canberra przetestowaniu poddano 12 hipotez obejmujących m.in. wpływ wysokości i racjonalności stosowania kar fiskalnych, prawdopodobieństwa kontroli podatkowej, postrzegania organów podatkowych jako sprawiedliwych oraz nastawienia organów podatkowych do podatników³⁰. Na podstawie przeprowadzonych

²⁸ Między innymi: *Ch. Kogler*, Trust and power as determinants of tax compliance: Testing the assumptions of the slippery slope framework in Austria, Hungary, Romania and Russia, *Journal of Economic Psychology* 2013, vol. 34, s. 169–180; *J. Fischer, F. Schneider*, The puzzle of tax compliance revisited: testing the 'slippery slope' hypothesis for trust and power against field data, Conference: Swiss Society for Statistics and Economics 2009; *B. Kastlunger*, Powerful authorities and trusting citizens: The Slippery Slope Framework and tax compliance in Italy, *Journal of Economic Psychology* 34, 2013, s. 34 oraz *E. Hofmann* Power versus trust – what matters more in collaborative consumption?, *Journal of Services Marketing*, 2017, s. 22. Potwierdzenie prawidłowości modelu stanowią też przykłady państw o specyficznej relacji społeczeństwa do państwa. Z jednej strony mieszkańcy niewielkich kantonów Szwajcarii darzą dużym zaufaniem organy lokalnej administracji państwowej (w tym organy podatkowe), co przekłada się na wyższy poziom zgodności. Z drugiej strony, w państwach o wysokim poziomie korupcji i małej efektywności administracji (np. w Rosji) unikanie opodatkowania jest powszechne, *S. Muehlbacher, E. Kirchler*, Tax Compliance by Trust and Power of Authorities, *International Economic Journal* 2010, s. 608.

²⁹ *M. Kasper, Ch. Kogler, E. Kirchler*, Tax policy and the news: An empirical analysis of tax-payers' perceptions of tax-related media coverage and its impact on tax compliance, *Journal of Behavioral and Experimental Economics* 2015, s. 1–22.

³⁰ Badanie przeprowadzono na 500 losowo wybranych podatnikach w Dżakarcie w Indonezji. Ze względu na fakt pochodzenia badania z regionu, w którym system prawa nie należy do rodziny prawa kontynentalnego lub precedensowego, do jego wyników należy podchodzić z ostrożnością w zakresie ich wykorzystania do analizy paradygmatu relacji podatkowej. *M. Mardhiah, R. Miranti, R. Tanton*, The Slippery Slope Framework: Extending the Analysis by Investigating Factors Affecting Trust and Power, CESifo Working Paper 2019, s. 1–38.

ankiet stwierdzono najsilniejszą korelację³¹ pomiędzy zaufaniem a racjonalnym stosowaniem kar przez organ podatkowy oraz postrzeganiem ich jako sprawiedliwych. W zakresie postrzegania organów jako skutecznych w egzekwowaniu siły zidentyfikowano najsilniejszą korelację między podejściem organów podatkowych, postrzeganiem prawdopodobieństwa kontroli podatkowej oraz sprawiedliwością³².

Model równi pochyłej Kirchlera może też zostać uzupełniony o wnioski płynące z teorii malejącej użyteczności krańcowej³³. Pozwala ona na wyjaśnienie zasad rządzących modelem i głębsze zrozumienie relacji pomiędzy poziomem zgodności podatkowej a czynnikami zaufania i skuteczności w egzekwowaniu prawa.

W przypadku modelu równi pochyłej zużywanymi (konsumowanymi) dobrami są środki pieniężne przeznaczane przez administrację podatkową na zapewnienie skutecznego egzekwowania prawa (dalej jako działania typu E) oraz środki pieniężne przeznaczane przez administrację podatkową na poprawę zaufania podatników (dalej jako działania typu T). Administracja podatkowa dysponuje ograniczonym budżetem, który może rozdysponowywać pomiędzy działania typu E i T (wszystkie możliwe kombinacje wysokości wydatków typu E i T stanowią linię ograniczenia budżetowego administracji podatkowej).

Jednocześnie zgodnie teorią malejącej użyteczności krańcowej każde kolejne działanie jednego typu będzie przynosiło mniejszą korzyść w postaci zwiększenia poziomu zgodności podatkowej. Przyjmując postulowaną przez Kirchlera wymiennność użyteczności zaufania i skuteczności organów jako czynników zwiększania poziomu zgodności podatników można wyznaczyć krzywą obojętności³⁴ w następującej postaci:

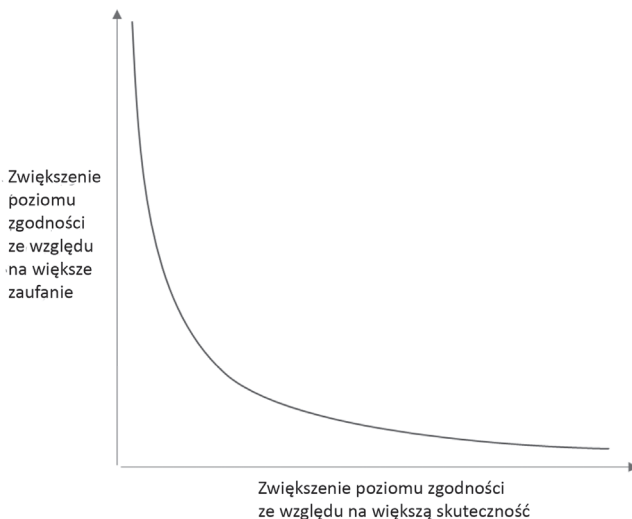
³¹ Korelacja to współzależność pomiędzy zmiennymi. Istnienie korelacji nie oznacza jednak istnienia przyczynowości, ponieważ może ona wynikać z przyczyn wspólnych dla obu cech.

³² M. Mardhiah, R. Miranti, R. Tanton, *The Slippery Slope Framework*, s. 24.

³³ Zgodnie z teorią malejącej użyteczności krańcowej, korzyść uzyskana ze zużycia (skonsumowania) każdej kolejnej jednostki dobra jest mniejsza niż korzyść uzyskana ze zużycia (skonsumowania) poprzedniej jednostki tego dobra. D. Begg, *Makroekonomia*, Warszawa 2007, s. 208.

³⁴ Krzywa obojętności to linia łącząca wszystkie możliwe wartości łącznej użyteczności dwóch wymiennych dóbr. Ze względu na malejącą użyteczność krańcową, łączna użyteczność dwóch dóbr przyjmuje zazwyczaj największe wartości w centralnej części krzywej obojętności, malejąc w stronę jej odcinków skrajnych. Im bardziej w prawo i w górę przesunięta jest krzywa obojętności tym wyższy poziom zgodności podatników może zostać osiągnięty przez organy podatkowe. *Ibidem*, s. 223.

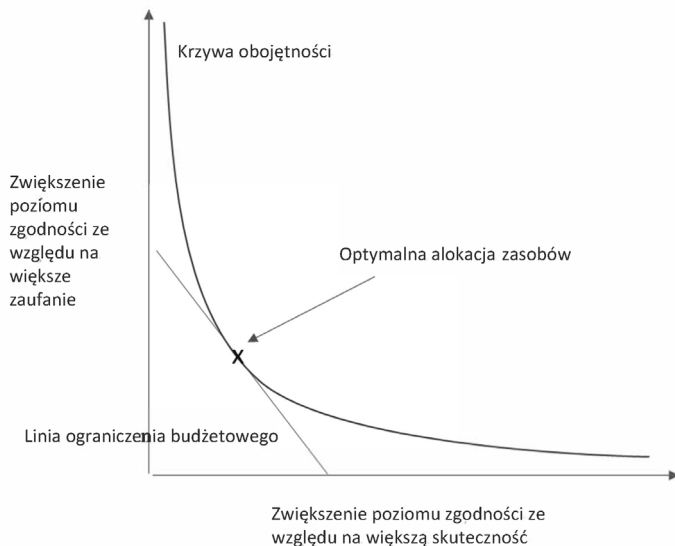
Rysunek 3. Przykładowa krzywa obojętności organów podatkowych



Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z teorią malejącej użyteczności krańcowej, korzyści odnoszone ze zwiększania wydatków w jednym obszarze będą malały wraz z ich zwiększaniem. Inaczej mówiąc osiągnięcie kolejnego zwiększenia korzyści będzie wymagało zdecydowanie większych wydatków. Administracja podatkowa powinna więc przyjąć taką kombinację czynników zwiększających zaufanie oraz postrzeganie organów podatkowych jako skuteczne w egzekwowaniu prawa, aby przy danym ograniczeniu budżetowym maksymalizować użyteczność, czyli w tym przypadku poziom zgodności wśród podatników.

Rysunek 4. Przykład optymalnej alokacji zasobów organów podatkowych



Źródło: opracowanie własne.

Osiągnięcie tego samego poziomu zgodności podatników z wykorzystaniem wyłącznie jednego czynnika, np. zwiększania skuteczności organów podatkowych w egzekwowaniu prawa, wymagałoby istotnie większych nakładów finansowych. Połączenie teorii malejącej krańcowej użyteczności z modelem *Kirchlera* potwierdza zatem, że możliwe jest wyznaczenie takiej kombinacji alokacji ograniczonych zasobów organów podatkowych, która maksymalizuje poziom zgodności podatników.

W efekcie model równi pochyłej *Kirchlera* stanowi element zmiany paradygmatu dla relacji organów podatkowych i podatników w kierunku wzbogacenia go o znaczenie zaufania podatników do organów podatkowych dla zachowania zgodności podatkowej.

§ 3. Piramida egzekwowania prawa *Braithwaite'a*

Poszukując metod implementacji modelu *Kirchlera* w praktyce należy, w pierwszej kolejności, zapoznać się z koncepcją piramidy egzekwowania prawa *Braithwaite'a*. Model egzekwowania prawa jest przedmiotem analizy teorii prawa od lat 80. XX wieku. Ścierają się w tym nurcie dwie koncepcje – zwolenników egzekwowania prawa przez karanie podmiotów go nieprzestrzegających (ang. *punishment approach*, dalej metoda odstraszenia) oraz zwolenników nakłaniania podmiotów do przestrzegania prawa (ang. *persuasive approach*, dalej metoda perswazyjna). W niektórych obszarach systemu prawnego udało się empirycznie oszacować wpływ czynników odstraszących i perswazyjnych³⁵. Jednakże w większości pozostałych przypadków właściwa jest raczej kombinacja stosowania metod odstraszących i perswazyjnych. Jak potwierdza analizowany wcześniej model równi pochyłej *Kirchlera*, takim obszarem może być prawo podatkowe.

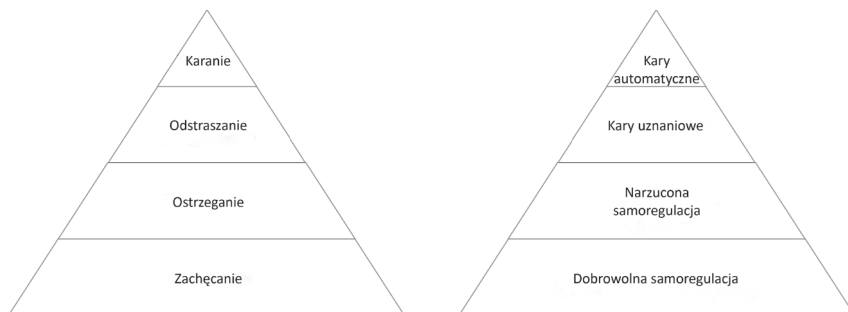
Jednym z proponowanych podejść do ustalenia właściwej kombinacji czynników odstraszących i perswazyjnych jest właśnie piramida egzekwowania prawa zaproponowana przez *Braithwaite'a*³⁶. Model ten zakłada, że ustawodawca powinien w pierwszej kolejności zaufać, że podmiot prawa dobrowolnie dostosuje się do stawianych mu wymogów (dolne pola piramidy). W przypadku, gdy sytuacja taka nie będzie miała miejsca, ustawodawca powinien stworzyć szereg coraz bardziej restrykcyjnych (i rzadziej stosowanych) rozwiązań, które będą odstraszać podmioty od naruszania prawa³⁷. Ostatnimi środkami stosowanymi przez organy administracji (szczyt piramidy) powinny być sankcje karne.

³⁵ Przykładowo w zakresie prawa budowlanego zwiększenie intensywności stosowania metody odstraszenia zwiększa poziom zgodności w obszarze bezpieczeństwa budownictwa mieszkaniowego. Jednocześnie stosowanie tego typu metod może wpłynąć negatywnie na poziom zgodności w zakresie bezpieczeństwa infrastruktury (np. nuklearnej), gdzie lepiej sprawdzają się metody zachęcania. V. Braithwaite, V.B. Braithwaite, J. Braithwaite, *An Evolving Compliance Model For Tax Enforcement, Crimes of Privilege*, Oxford 2001, s. 405–411.

³⁶ J. Braithwaite, *Responsive Regulation*, Oxford Socio-Legal Studies 1992, s. 111.

³⁷ Model *Braithwaite'a* analizuje dodatkowo zagadnienia z zakresu egzekucji prawa w zakresie górnych pól piramidy – ostrzegania, odstraszenia i karanie, jednak ze względu na fakt, że niniejsza publikacja skupia się na dolnych polach dotyczących współpracy opartej o zaufanie kwestie te nie są poruszane. Szerzej zob. N. Gunningham, P. Grabosky, *Smart Regulations: designing environmental policy*, Oxford 1998, s. 167.

Rysunek 5. Ogólna oraz szczegółowa piramida egzekwowania prawa



Źródło: opracowanie własne na podstawie J. Braithwaite, *Responsive Regulation*, Oxford Socio-Legal Studies, 1992.

Braithwaite dowodzi, że możliwe jest osiągnięcie wyższego poziomu zgodności prawnej, jeżeli ustawodawca publicznie ogłosi, że jego preferowaną strategią egzekwowania prawa jest dobrowolne samopodporządkowanie się regulacjom (samoregulacja). Jeżeli rozwiązanie takie nie jest możliwe, kolejnym etapem egzekwowania prawa powinna być narzucona samoregulacja, czyli określenie przez ustawodawcę zasad monitoringu przestrzegania prawa, które podmioty będą stosować w swojej działalności. Dopiero kolejnymi etapami powinna być kontrola przez organy ustawodawcy, zakończona w pierwszej kolejności karami uznaniowymi (możliwymi, ale nie koniecznymi), a w ostateczności karami automatycznymi³⁸.

U podstaw koncepcji piramidy egzekwowania prawa leży podział postaw podatników względem ich psychologicznego nastawienia do zachowania zgodności. Możliwe jest wyróżnienie czterech takich postaw³⁹:

- postawa braku szacunku (ang. *posture of disengagement*) dotyczy sytuacji, w której podmiot uważa organy państwa za nieefektywne i nieskuteczne. Będzie więc unikał wszelkich kontaktów z tymi organami i starał się zachować zgodność w minimalnym możliwym zakresie. Zmiana podejścia podatnika prezentującego postawę braku szacunku jest bardzo utrudniona;

³⁸ Więcej przykładów praktycznego zastosowania piramidy egzekwowania prawa można znaleźć w C. Wood, M. Ivec, J. Job, V. Braithwaite, *Applications of responsive regulatory theory in Australia and overseas*, The Australia National University, 2010, s. 22–101.

³⁹ V. Braithwaite, J. Braithwaite, *Applications*, s. 409.

- postawa oporu (ang. *posture of resistance*) opisuje sytuację, gdy podmiot podchodzi do organów państwa w sposób konfrontacyjny i postrzega je jako nieelastyczne, niepomocne, niekompetentne i niegodne zaufania. W odróżnieniu od postawy braku szacunku, podatnik może jednak dostrzegać skuteczność organów, co daje większe szanse na zachowanie zgodności w przyszłości;
- postawa zaangażowania (ang. *posture of accommodation*) dotyczy podmiotów świadomie zaangażowanych w utrzymanie wysokiego poziomu zgodności, kierujących się moralnymi przekonaniami o konieczności przestrzegania prawa. Podmiot o takim podejściu będzie traktował organy państwa jako efektywne, kompetentne i skuteczne, a także godne zaufania;
- postawa akceptacji (ang. *posture of capture*) – zakłada, że podmiot jest częścią większego, efektywnego systemu. Podmiot oczekuje, że organy państwa będą godne zaufania i będą poruszały się w granicach prawa i sam zamierza okazywać analogiczną postawę. W przeciwieństwie do postawy zaangażowania, zachowanie zgodności nie wynika jednak z indywidualnych przekonań, ale z obserwacji zachowań innych podmiotów. W efekcie jeżeli w danym systemie będzie dominowała postawa braku szacunku lub oporu, podmiot może nie zachowywać zgodności.

Powyższe postawy zazwyczaj nie są trwałe i jednoznaczne. Najczęściej podmioty wykazują postawy mieszane, przy czym postawy pozytywne łatwiej zmieniają się w postawy negatywne niż na odwrót.

Postawy pozytywne (zaangażowania i akceptacji) będą sprzyjały dobrowolnemu zachowaniu zgodności, podczas gdy postawy negatywne (braku szacunku i oporu) będą obniżały jego poziom. Można zauważyć jednak także relację odwrotną – wysoki poziom zaufania pomiędzy organami państwa, a podmiotami prawa oraz nierepresyjny model współpracy będą zwiększać szanse na przyjęcie przez nie postaw pozytywnych. Jednocześnie restrykcyjna polityka organów państwa oraz publiczne „zawstydzanie” podmiotów prawa (w postaci kar) będą skłaniać je do przyjmowania postaw negatywnych, zmniejszających poziom zgodności⁴⁰. Na przyjmowanie postaw negatywnych będzie miała także wpływ obserwowana nieefektywność lub niekompetencja organów państwa. Pierwszym wyborem administracji państwowej powinno być więc przyjmowanie postawy współpracy i zachęcanie podmiotów do dobrowolnego przestrzegania zasad prawa. Pozwala to na poprawę poczucia wspólnoty, a w przypadku

⁴⁰ V. Braithwaite, V.B. Braithwaite, J. Braithwaite, *Applications*, s. 412.

podmiotów popełniających w przeszłości błędy, na swojego rodzaju „społeczną reintegrację”⁴¹. W efekcie popularyzacji ulegają postawy pozytywne.

W zakresie prawa podatkowego najpowszechniejszym, stosowanym w większości systemów podatkowych krajów OECD, modelem jest dwupoziomowa piramida egzekwowania prawa – w pierwszej kolejności podatnicy są zobligowani do samo-obliczenia podatku, obliczenia te są następnie kontrolowane przez organy podatkowe, a w wyniku tych kontroli nakładane są kary. Możliwe jest jednak rozszerzenie tego modelu o dodatkowe poziomy, np. narzuconej samoregulacji. Podatnicy są wtedy zachęcani do samoobliczenia podatku, a następnie do samodzielnego skontrolowania prawidłowości tego obliczenia zgodnie z wytycznymi organów podatkowych. Dopiero w przypadku, gdy ten etap nie prowadzi do zapewnienia zgodności z przepisami, w proces włączają się organy podatkowe wykonując swoje uprawnienia kontrolne⁴².

Światło na mechanikę funkcjonowania modelu piramidy egzekwowania rzuca koncepcja impulsów prawnych (ang. *tax nudging*)⁴³. Koncepcja ta zakłada, że wybory podatników są podejmowane w wyniku procesów psychologicznych,

⁴¹ *Ibidem*, s. 415.

⁴² Koncepcja wielopoziomowej piramidy egzekwowania prawa została w praktyce przyjęta jako element kształtowania prawa przez rząd Australii, także w obszarze prawa podatkowego. Zgodnie z przyjętym tam modelem, zakłada się, że podatnik, co do zasady, chce pozostawać w zgodzie z przepisami prawa, a zadaniem administracji skarbowej jest maksymalnie możliwe ułatwienie mu tego procesu. W przypadku trudności z zachowaniem zgodności, organy podatkowe mają wspierać podatnika, natomiast dopiero w przypadku gdy podatnik celowo i świadomie nie zachowuje zgodności, stosowane mają być środki kontrolne i karne. Administracja skarbowa Australii opracowała także we współpracy z Braithwaitem własny model piramidy egzekwowania prawa w obszarze podatkowym. Składa się on z 4 poziomów oraz odpowiednich reakcji organów podatkowych. Poziom pierwszy piramidy obejmuje podatników dokonujących dobrowolnej samoregulacji – w odniesieniu do takich podatników organy podatkowe powinny jedynie ułatwiać podatnikowi pozostawanie w stanie zgodności. Poziom drugi obejmuje sytuacje, w których podatnik chce pozostawać w zgodności, jednak w wyniku nieumyślnych błędów jej nie dochowuje. Zadaniem organów podatkowych jest wtedy wesprzeć podatnika w poprawie jego procesów podatkowych (jest to poziom narzuconej samoregulacji). Dwa ostatnie poziomy obejmują sytuacje, w których podatnicy nie troszczą się o pozostawanie w zgodności z prawem podatkowym lub celowo je naruszają. W takim wypadku organy podatkowe powinny odpowiednio zapobiegać naruszeniom przez system kar i sankcji. Szerzej zob. M. Ivec, *Applications Of Responsive Regulatory Theory In Australia And Overseas: Update*, Occasional Paper 23, Australian National University, 2015, s. 90.

⁴³ Przetłumaczenie na język polski angielskiego pojęcia *legal nudging* sprawia pewne trudności. W literaturze można spotkać się z tłumaczeniem „kuksańce prawne” (np. w J. Beldowski, *Kuksaniec legistyczny?*, *Radca Prawny* 2016, s. 40), a w publikacjach prasowych „szturchnięcia prawne” (np. W. Gadomski, *Dlaczego działamy nieracjonalnie? Czy teoria Richarda Thaler’a, tegorocznego laureata ekonomicznego Nobla, nas przed tym uchroni?* *wyborcza.pl*, 2019). Tłu-