

Adam Jakuszewicz

O możliwości uznania prawa do sprzeciwu sumienia w obszarze podatków

Kwartalnik Prawa Publicznego 12/3-4, 47-68

2014

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Adam Jakuszewicz*

O MOŻLIWOŚCI UZNANIA PRAWA DO SPRZECIWU SUMIENIA W OBSZARZE PODATKÓW

1. Wprowadzenie

Obowiązek płacenia podatków należy do tradycyjnych obowiązków obywateli oraz rezydentów danego państwa. Ustrojodawcy niektórych krajów podkreślają fundamentalne znaczenie tego obowiązku dla zapewnienia materialnej egzystencji oraz prawidłowego funkcjonowania państwa poprzez nadanie mu rangi konstytucyjnej¹. Niektóre osoby odmawiają jednak prawidłowego wykonania obowiązku podatkowego powołując się na prawo do wolności sumienia i religii, będące nie tylko prawem podmiotowym jednostki, lecz także zasadą, której realizacja stanowi niezbędną przesłankę prawidłowego funkcjonowania demokratycznego społeczeństwa² oraz podstawę jego moralnego rozwoju³. Mianowicie osoby te powstrzymują się od zapłacenia określonej części należnego podatku dochodowego odpowiadającej odsetkowi przewidzianemu w budżecie państwa na pokrycie wydatków związanych z realizacją zadań państwa uznanych przez nie za niemożliwe do zaakceptowania ze względów religijnych lub moralnych. Zamiarem ich nie jest

* Dr Adam Jakuszewicz – Instytut Prawa, Administracji i Zarządzania, Wydział Administracji i Nauk Społecznych, Uniwersytet Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy.

¹ Na przykład: art. 85 konstytucji RP, art. 31 ust. 1 konstytucji Królestwa Hiszpanii, art. 57 konstytucji Federacji Rosyjskiej, art. 73 konstytucji Republiki Tureckiej.

² J. F. Renucci, *Article 9 of the European Convention on Human Rights. Freedom of thought, conscience and religion*, Strasbourg 2005, s. 8.

³ M. Hilti, *Die Gewissensfreiheit in der Schweiz*, Zürich 2008, s. 152.

więc uniknięcie całkowitego wykonania obowiązku podatkowego i osiągnięcie w ten sposób określonych korzyści majątkowych, lecz zdystansowanie się od określonej działalności państwa⁴. Partycypowanie, choćby w minimalnym stopniu, w finansowaniu działalności państwa uznanej za moralnie naganną uważane jest przez nie za równoznaczne z osobistym (bezpośrednim) jej wykonywaniem. Opisywane zachowanie określane jest w nauce prawa jako sprzeciw sumienia w obszarze podatków⁵. Najczęściej wypływa ono z pacyfistycznych przekonań jednostki, dlatego w większości przypadków dotyczy wydatków ponoszonych przez państwo na cele związane z obronnością lub uczestnictwem danego kraju w kontrowersyjnych konfliktach zbrojnych⁶.

Przypadki sprzeciwu sumienia w obszarze podatków odnotowywane są przede wszystkim w państwach zachodnich, przy czym w praktyce występują stosunkowo rzadko. Mimo to warto podjąć badanie tego zagadnienia, ponieważ daje ono asumpt do dyskusji nad ważkimi zagadnieniami konstytucyjno-prawnymi, aktualnymi na gruncie praktyki polskiej, jak chociażby określenie zakresu przedmiotowego wolności sumienia, czy też analiza relacji między prawami i wolnościami człowieka i obywatela a innymi konstytucyjnymi zasadami, zadaniami i wartościami, jak np. zasada demokracji, zasada przedstawicielstwa, czy zadania i cele Sił Zbrojnych. Należy wszak zauważyć, że ustawodawcy na ogół nie ustanawiają wyraźnego prawa do sprzeciwu sumienia w obszarze prawa podatkowego, jak czynią to w odniesieniu do obowiązku służby wojskowej, czy też w stosunku do obowiązku wykonywania świadczeń medycznych. Z tego względu osoby odmawiające zapłaty podatku na cele niezgodne z ich przekonaniami religijnymi lub moralnymi, nie mogą powołać się na wyraźny przepis ustawowy, uzasadniają legalność swojego zachowania powołując się bezpośrednio na ogólne prawo do wolności sumienia i wyznania, gwarantowane w konstytucjach oraz międzynarodowych paktach praw człowieka. W pierwszej kolejności należy więc ustalić, czy w przypadku gdy prawo do sprzeciwu sumienia w odniesieniu do określonego obowiązku prawnego nie zostało wyraźnie przewidziane w ustawie, jednostka może wyprowadzać je bezpośrednio z normy konstytucyjnej. Dokonując wykładni

⁴ W niektórych wypadkach osoby odmawiające zapłaty części podatku deponują nieuiszczoną kwotę na koncie utworzonego dla tego celu specjalnego funduszu, chcąc przez to wyrazić brak zamiaru obchodzenia prawa podatkowego oraz gotowość do przekazania zaległej kwoty na poczet niezapłaconego podatku, o ile otrzymają zapewnienie, że nie zostanie ona przeznaczona na cele objęte sprzeciwem sumienia.

⁵ Ang. *conscientious objection to taxes*, niem. *Steuerverweigerung aus Gewissensgründen*, hiszp. *objección de conciencia fiscal*.

⁶ Inną formą sprzeciwu sumienia jest w obszarze obowiązków majątkowych jest odmowa przez jednostkę finansowania niektórych zabiegów medycznych (aborcja, eutanazja). Ze względu na ramy niniejszego opracowania wątek ten zasadniczo pozostaje jednak poza zakresem rozważań, aczkolwiek większość uwag dotyczących sprzeciwu sumienia wobec polityki państwa w sferze obronności *mutatis mutandis* odnosi się do sprzeciwu sumienia wobec finansowania określonych zabiegów medycznych.

prawa do wolności sumienia i wyznania należy wszakże wziąć pod uwagę, że prawo to – jak zresztą wszystkie przepisy konstytucji – nie może być interpretowane w oderwaniu od pozostałych jej postanowień. Dlatego nawet gdyby można było przyjąć szeroką wykładnię wolności sumienia i religii, pozwalającą na wyprowadzenie z niej prawa do sprzeciwu sumienia w obszarze podatków, nie oznaczałoby to jeszcze, że objęcie takiego prawa ochroną konstytucyjną dałoby się pogodzić z innymi wartościami oraz zadaniami państwa, wyrażonymi w ustawie zasadniczej. Kwestia ta jest szczególnie problematyczna w odniesieniu do sprzeciwu sumienia w obszarze podatków, ponieważ jednostka sprzeciwiająca się poprzez odmowę uiszczenia części podatku finansowaniu z budżetu państwa określonych zadań publicznych zdaje się tym samym podważać decyzje podjęte w tym zakresie przez wybranych w wolnych wyborach reprezentantów społeczeństwa, co rodzi wątpliwości na tle zasady demokracji oraz zasady przedstawicielstwa. Ponadto wchodzi tu w grę problematyka konstytucyjnego rozgraniczenia sfery wolności jednostki od sfery objętej zakresem kompetencji organów państwowych. Nie bez znaczenia dla oceny możliwości uznania prawa do sprzeciwu sumienia w omawianym obszarze są także regulacje prawno-finansowe zakładające odseparowanie poboru podatku od kwestii ich przeznaczania.

Z uwagi na fakt, że problem sprzeciwu sumienia w dziedzinie podatków dotychczas w Polsce nie występuje, poniższe rozważania w znacznej mierze zostały oparte o ustalenia doktryny i orzecznictwa sądów niemieckich i hiszpańskich – wypracowane w krajach, w których zagadnienie to jest na tyle doniosłe, że stało się przedmiotem orzeczeń sądów oraz wywołało ożywioną dyskusję w nauce prawa. Ponadto w opracowaniu uwzględniono orzecznictwo międzynarodowych organów ochrony praw człowieka. Ze względu na uniwersalny charakter omawianej problematyki, uzyskane wnioski mogą jednak zostać wykorzystane w procesie wykładni i stosowania przepisów krajowych.

2. Zakres przedmiotowy wolności sumienia i religii a prawo do sprzeciwu sumienia

2.1. Zakres przedmiotowy prawa do wolności sumienia – interpretacja zwięzająca

W nauce prawa konstytucyjnego i wyznaniowego przedmiotem sporu jest kwestia, czy wolność sumienia może być interpretowana na tyle szeroko, aby można z niej wyprowadzić ogólne prawo do sprzeciwu sumienia. Przeciw takiej możliwości jednoznacznie wypowiedział się natomiast ustawodawca polski, który w art. 3 ust. 2 ustawy z 17.5.1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania, postanowił, że korzystanie z tych wolności „nie może prowadzić do uchylania się

od wykonywania obowiązków publicznych nałożonych przez ustawy”⁷. W konsekwencji, jednostka może skutecznie powoływać się na prawo do sprzeciwu sumienia jedynie w przypadkach, gdy zostało ono wyraźnie przewidziane w konstytucji lub ustawie. Podobne rozumowanie można odnaleźć także w doktrynie i orzecznictwie innych krajów. Tytułem przykładu można przytoczyć orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego Hiszpanii, który wyraził pogląd, że „wolność w sferze ideologii, religii i kultu” (art. 16 konstytucji Hiszpanii) nie gwarantuje możliwości odmowy wykonania obowiązku prawnego niedającego się pogodzić z wyznawanymi przekonaniem jednostki. Jedynym wyjątkiem, wyraźnie przewidzianym przez konstytucję, jest prawo do odmowy pełnienia służby wojskowej (art. 30 ust. 2 konstytucji Hiszpanii). Podstawą uprawnienia jednostki do zwolnienia z zasadniczej służby wojskowej ze względu na sprzeciw sumienia nie jest więc ogólna wolność religijna, lecz przepis przewidujący wzmiankowany wyjątek. Wolność w sferze religii, ideologii i kultu „sama w sobie nie byłaby wystarczająca, aby zwolnić obywateli z obowiązków konstytucyjnych lub ‘podkonstytucyjnych’ ze względu na [sprzeciw – przyp. aut.] sumienia. Gdyby zaś przyjąć rozwiązanie przeciwne, wówczas pojawiłoby się ryzyko relatywizacji nakazów prawnych.”⁸ Wobec powyższego Trybunał wyprowadził wniosek, że skoro prawo do sprzeciwu sumienia zostało wyraźnie zagwarantowane wyłącznie w odniesieniu do służby wojskowej, ma ono charakter wyjątku, którego nie można rozciągnąć na inne obszary, w tym na płaszczyznę prawa podatkowego. Prawo takie nie znajduje bowiem oparcia ani w normach konstytucyjnych, ani w przepisach prawa podatkowego⁹.

Negatywne stanowisko w kwestii możliwości wywodzenia prawa do sprzeciwu sumienia z ogólnej wolności myśli, sumienia i wyznania zagwarantowanej w art. 9 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka zajęła także Europejska Komisja Praw Człowieka (dalej: Komisja). Na uzasadnienie reprezentowanego poglądu Komisja posłużyła się formułą wypracowaną w sprawie *Arrowsmith v. Zjednoczone Królestwo*¹⁰, zgodnie z którą „artykuł 9 chroni przede wszystkim sferę osobistych przekonań i wierzeń religijnych, to jest sferę, która czasami określana jest jako ‘forum internum’. Poza tym przepis ten chroni także czyny ściśle związane z tymi postawami, takie jak akty kultu religijnego czy modlitwy, stanowiące aspekty praktykowania religii lub przekonań w ogólnie uznanej formie. Jednakże (...) artykuł 9 Konwencji nie zawsze gwarantuje prawo do zachowywania się w sferze publicznej w sposób nakazany przez takie przekonania, na przykład poprzez odmowę zapłaty określonych podatków, ponieważ część zebranych w ten sposób środków może zostać przeznaczona na cele wojskowe. (...) Pojęcie ‘praktykowanie’ w znaczeniu

⁷ T.j.: Dz.U. z 2005 r. Nr 231, poz. 1985.

⁸ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego Hiszpanii z 1.3.1993 r. (Auto 71/1993), F. J. 2 (skrót F. J. oznacza: fundamento jurídico, czyli podstawa uzasadnienia prawnego).

⁹ Ibidem.

¹⁰ C. Evans, *Freedom of Religion under the European Convention on Human Rights*, New York 2001, s. 111 i n.

użytych w art. 9 ust. 1 nie obejmuje każdego zachowania motywowanego lub podjętego pod wpływem religii lub przekonania.”¹¹ Poza tym obowiązek płacenia podatków ma charakter ogólny i sam w sobie nie wykazuje żadnych powiązań z sumieniem jednostki. Jego neutralny charakter wyraża się w tym, że podatnik nie może ani określić celu, na jaki będą przeznaczane wpłacane przez niego środki, ani wpłynąć na jego określenie. Nie bez znaczenia jest także fakt, że kompetencja państwa w zakresie poboru podatków jest wyraźnie uznana w art. 1 Protokołu Dodatkowego Nr 1 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka¹².

Powyższe stanowisko Komisji zostało potwierdzone w stosunkowo niedawnym orzeczeniu Wielkiej Izby w sprawie *Bayatyan v. Armenia*, dotyczącej prawa do odmowy służby wojskowej ze względu na sprzeciw sumienia. Trybunał odnosząc się do argumentu władz, że uznanie prawa do odmowy służby wojskowej z powodu religijnych lub moralnych przekonań jednostki mogłoby zachęcić obywateli do zgłaszania sprzeciwu sumienia wobec innych obowiązków prawnych, stwierdził, że sytuację skarżącego domagającego się uznania prawa do odmowy służby wojskowej ze względu na przekonania religijne należy odróżnić od przypadków, w których zobowiązania wobec państwa jako takie nie mają związku ze sprawami sumienia, jak na przykład w przypadku kwestionowania obowiązku podatkowego¹³.

Przedstawione powyżej rozumowanie Komisji nie jest wolne od wątpliwości. Organy strasburskie bardzo często przywołują formułę *Arrowsmith* jako jeden z głównych argumentów rozstrzygających o uznaniu skarg dotyczących wolności sumienia i wyznania za oczywiście bezzasadne. Niemniej jednak należy zauważyć, że formuła ta częstokroć przytaczana jest automatycznie, to znaczy bez wnikliwego zbadania, czy uwzględniając specyfikę stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy stosowanie jej jest zasadne. Argument, że nie każde zachowanie jednostki motywowane jej przekonaniem religijnym lub światopoglądowym mieści się w zakresie ochrony wolności sumienia i wyznania, rozpatrywany *in abstracto*, jest niewątpliwie słuszny, jednakże odnośnienie go do różnorodnych przypadków bez należytego zbadania specyfiki stanu faktycznego oraz twierdzeń skarżącego rodzi niebezpieczeństwo nadmiernego zawężania zakresu ochrony wolności sumienia i religii. W omawianej sprawie skarżący argumentował, że obowiązek zapłaty podatku na cele wojskowe powoduje u niego poważny konflikt sumienia, jego postawa jest więc nie tylko motywowana przekonaniem religijnym, lecz stanowi niezbędny sposób ich uzewnętrzniania. Skarżący usiłował więc przekonać Komisję, że przesłanki skutecznego powoływania się na wolność religii, sformułowane w sprawie *Arrowsmith*, zostały przez niego spełnione i dlatego jego zachowanie mieści się w zakresie ochrony art. 9 Konwencji. Lapidarne stwierdzenie Komisji, że tak nie jest, trudno uznać za przykład prawidłowego zastosowania testu

¹¹ *C. v. Zjednoczone Królestwo*, DR 37, 142, s. 146 i n.

¹² *Ibidem*, s. 147.

¹³ *Bayatyan v. Armenia*, nr skargi: 23459/03, para. 111.

Arrowsmith. Komisja ograniczyła się bowiem do powtórzenia wskazanej formuły, nie odnosząc się bezpośrednio do twierdzeń skarżącego¹⁴.

Podobne stanowisko w kwestii objęcia sprzeciwu sumienia zakresem ochrony prawa do wolności sumienia i wyznania zajmuje Międzynarodowy Komitet Praw Człowieka. Organ ten wychodzi z ogólnego założenia, że art. 18 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych nie gwarantuje zwolnień z obowiązków prawnych w oparciu o przekonania jednostki, przy czym odnosi się to w szczególności do obowiązku płacenia podatków¹⁵. Oddalając skargi w sprawach dotyczących omawianej formy sprzeciwu sumienia, Komitet ograniczał się do lakonicznego stwierdzenia, że „odmowa zapłaty podatku z powodu sprzeciwu sumienia ewidentnie nie jest objęta ochroną zagwarantowaną przez ten artykuł”¹⁶, jednakże nie uzasadniał bliżej swego stanowiska.

2.2. Zakres przedmiotowy prawa do wolności sumienia – interpretacja rozszerzająca

Pogląd, według którego prawo do sprzeciwu sumienia w obszarze podatków nie mieści się w zakresie prawa do wolności sumienia i wyznania, opiera się na założeniu, że wyrażenie „prawo do wolności myśli, sumienia, religii i przekonań światopoglądowych” (freedom of thought, conscience, religion and belief – art. 9 EKPCz), czy też „prawo do wolności sumienia i religii” (art. 53 ust. 1 konstytucji RP) „stanowi pewną ‘zbitkę pojęciową’ bardziej zrozumiałą jako zwrot całościowy niż wtedy, gdy usiłuje się dokonywać analizy każdego ze składających się nań terminów”¹⁷. W świetle tego ujęcia wskazane przepisy gwarantują szerokie prawo do aktywności człowieka w sferze religijno-światopoglądowej, którego komponentą jest wolność sumienia, rozumiana bądź jako gwarancja wolności w wewnętrznej sferze przekonań jednostki, a więc jako prawo do swobodnego przyjmowania i zmiany przekonań religijnych lub światopoglądowych, bądź jako „druga strona”¹⁸ wolności religii, czyli prawo do posiadania i uzewnętrzniania poglądów niereligijnych (ateistycznych, agnostycznych, materialistycznych itp.),

¹⁴ C. Evans, op.cit., s. 182 i n.

¹⁵ C. de Bausse, Article 18 [w:] *Le pacte international relatif aux droits civils et politiques. Commentaire article par article*, red. E. Decaus, Paris 2012, s. 433.

¹⁶ *J. P. v. Belgia*, skarga nr 446/1991, U.N. Doc. CCPR/C/43/D/446/1991 at 36 (1991), para. 4.1, *J.v.K. and C.M.G.v.K.-S. v. Holandia*, skarga nr 483/1991, U.N. Doc. CCPR/C/45/D/483/1991 (1992). Powyższy pogląd został potwierdzony w sprawie *K. V. and C. V. v. Niemcy*, nr 568/1993, U.N. Doc. CCPR/C/50/D/568/1993 (1994), w której skarżący domagali się zmiany dotychczasowej linii orzeczniczej Komitetu, wskazując na silne przekonania oraz na fakt, że rząd przeznacza znaczne sumy na cele zbrojeniowe. Komitet nie mógł przyjąć skargi *ratione temporis*, stwierdził jednak, że podtrzymałby swe stanowisko, gdyby mógł rozpatrzyć skargę co do istoty sprawy.

¹⁷ W. Sobczak, *Wolność myśli, sumienia i religii. Poszukiwanie standardu europejskiego*, Toruń 2013, s. 344.

¹⁸ W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2013, s. 50.

o ile „osiągną pewien poziom wiarygodności, powagi, spójności oraz ważności”¹⁹, porównywalny z przekonaniami religijnymi.

W nauce reprezentowany jest jednak także i pogląd przeciwny, według którego poszczególne elementy składające się na pojęcie wolności sumienia i wyznania (a więc „sumienie”, „religia”, „przekonania”) powinny być interpretowane jako pojęcia samoistne, co oznacza, że należy nadawać im znaczenie autonomiczne²⁰. W konsekwencji, pojęcie „sumienie” należy ujmować w kategoriach etycznych i rozumieć je jako „subiektywne odczucie na temat dobra i zła, sprawiedliwości i niesprawiedliwości” oraz jako „istniejąca w jednostce zdolność do rozpoznania wartości i nakazów moralnych i do zachowania się zgodnie z nimi w różnych sytuacjach życiowych”²¹. Przedstawiona wykładnia pojęcia sumienia stanowi punkt wyjścia do przyjęcia szerokiej interpretacji prawa do wolności sumienia, według której prawo to wykazuje wprawdzie ściśle powiązania z wolnością religii i światopoglądu, jest jednak prawem samoistnym, czyli posiadającym własny, wyodrębniony od innych wolności, przedmiot ochrony, którym jest autonomia jednostki w dziedzinie wyborów moralnych. W takim ujęciu wolność sumienia *in foro externo* obejmuje swoim zakresem nie tylko prawo jednostki do wyrażania (reprezentowania) swojego światopoglądu, lecz przede wszystkim „prawo do postępowania zgodnie z własnym sumieniem i wolność od przymusu postępowania wbrew niemu”²². W zakresie ochrony tak rozumianej wolności sumienia mieści się także ogólne prawo do sprzeciwu sumienia, na które jednostka może powołać się w każdej sytuacji, gdy dochodzi do konfliktu pomiędzy obowiązkiem prawnym, a normą moralną przyjętą przez nią w sumieniu, niezależnie od tego, czy prawo to zostało wyraźnie uregulowane w ustawie. Skoro bowiem prawo do sprzeciwu sumienia zagwarantowane jest bezpośrednio w konstytucji, ustawodawcy nie przysługuje margines swobody w kwestii jego uznania. Może on najwyżej kształtować (konkretyzować) jego treść w ramach wyznaczonych przez postanowienia ustawy zasadniczej.

Przedstawione wykładnia wolności sumienia wydaje się właściwa, ponieważ w większym stopniu niż ujęcie tej wolności jako część składowa szerszego prawa do wolności sumienia i wyznania czyni zadość dyrektywie możliwie najszerszego interpretowania praw człowieka, wynikającej zarówno z aksjologii konstytucji RP, zwłaszcza z klauzuli godności człowieka i zasady wolności, jak i z orzecznictwa organów strasburskich, według którego należy przyjmować dynamiczną i ewolucyjną

¹⁹ K. Warchałowski, *Prawo do wolności myśli, sumienia i religii w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, Lublin 2004, s. 95.

²⁰ Szerzej na ten temat zob. J. Szymanek, *Wolność sumienia i wyznania w Konstytucji RP*, „Przegląd Sejmowy” 2006, nr 2, s. 54 i n.

²¹ E. Schwierskott-Matheson, *Wolność sumienia i wyznania w wybranych państwach demokratycznych*, Regensburg 2012, s. 154 i n.

²² B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2012, s. 323.

interpretację praw gwarantowanych w konwencji²³. Ponadto warto zauważyć, że zaproponowane rozwiązanie uwzględnia nie tylko rangę wolności sumienia jako prawa podstawowego, lecz także zasadę bezpośredniego stosowania konstytucji. Obowiązkiem ustawodawcy w wykonaniu tak rozumianych postanowień konstytucji oraz traktatów międzynarodowych gwarantujących prawo do wolności sumienia jest stworzenie odpowiednich regulacji prawnych odnoszących się do typowych (częściej spotykanych) form sprzeciwu sumienia. Regulacje, o których mowa, powinny zawierać rozstrzygnięcie szeregu istotnych kwestii związanych z wykonywaniem tego prawa, takich jak: zwolnienie jednostki z obowiązku prawnego objętego sprzeciwem sumienia, ewentualnie nałożenie w jego miejsce obowiązku alternatywnego (zastępczego), ustanowienie odpowiednich procedur regulujących korzystanie z prawa do sprzeciwu sumienia, wprowadzenie ograniczeń korzystania z tego prawa ze względu na konieczność ochrony praw i wartości uznanych za nadrzędne, skuteczne gwarancje zabezpieczające prawa i interesy osób, które w związku z korzystaniem przez jednostkę z prawa do sprzeciwu sumienia mogłyby doznać uszczerbku oraz mechanizmy mające na celu ochronę przed nadużyciem prawa. Z kolei w przypadku atypowych form sprzeciwu sumienia, czyli takich, które w danym społeczeństwie występują na tyle rzadko, że trudno rozsądnie oczekiwać, aby ustawodawca wydał stosowną regulację, rozstrzyganie konfliktów sumienia, czyli podejmowanie decyzji w konkretnych przypadkach stosowania prawa poprzez wyważanie kolidujących wartości, należałoby do właściwych w danej sprawie organów administracji lub sądów.

2.3. Wolność sumienia i religii a przepisy prawa powszechnie obowiązujące i neutralne pod względem światopoglądowym

W orzecznictwie zarówno dawnej Komisji jak i Trybunału, w tym w omówionej powyżej sprawie *C. v. Zjednoczone Królestwo*, na poparcie tezy, że prawo do odmowy wykonania obowiązku prawnego ze względu na przekonania religijne lub światopoglądowe pozostaje poza zakresem ochrony art. 9 EKPCz, obok testu *Arrwosmith* przytaczana jest także tak zwana „doktryna neutralności prawa”²⁴. W świetle tej teorii prawo do wolności sumienia i religii nie przewiduje zwolnienia z wykonania obowiązków prawnych o charakterze neutralnym, tj. pozbawionych implikacji religijnych czy światopoglądowych, oraz ogólnych, czyli wiążących w równym stopniu wszystkich obywateli bez względu na wyznawane przekonania. Jako przykładem przepisów tego rodzaju Komisja wskazała regulacje

²³ Szerzej na ten temat zob. M.A. Nowicki, *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji praw człowieka*, wyd. 5, Warszawa 2010, s. 224 i n.

²⁴ S. Bartole, P. de Sena, V. Zagrebelsky, *Commentario breve alla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell' uomo e delle libertà fondamentali*, Padova 2012, s. 377.

podatkowe, argumentując, że „stosuje się je w sposób neutralny i ogólny w sferze publicznej, co nie prowadzi do naruszenia wolności gwarantowanej w art. 9”²⁵.

Za stosowaniem doktryny neutralnego charakteru przepisów prawnych niewątpliwie przemawia zasada równości wobec prawa oraz zasada demokracji, zgodnie z którą decyzje podejmowane są przez większość parlamentarną dla dobra całego społeczeństwa, a więc także z poszanowaniem praw mniejszości. Nie można jednak wykluczyć, że w pewnych przypadkach stosowanie przepisów mających neutralny charakter będzie w sposób niezamierzony przez ustawodawcę oddziaływać na sferę przekonań religijnych i światopoglądowych jednostki, co może prowadzić do powstawania konfliktów między normami prawnymi, a normami moralnymi lub religijnymi wiążącymi jednostkę w sumieniu. Biorąc pod uwagę postępujące zróżnicowanie współczesnych społeczeństw pod względem religijnym i światopoglądowym, należy przypuszczać, że opisywany incydentalny skutek stosowania neutralnego ustawodawstwa pojawiać się będzie z coraz większym nasileniem. Oprócz tego, u podstaw doktryny neutralności prawa leży dorozumiane założenie, że wolność sumienia i wyznania znajduje swoje granice w ogólnym porządku prawnym²⁶, co oznacza, że ostateczne określenie zakresu ochrony tejże wolności należy do ustawodawcy. W ten sposób jednak zapoznana zostaje funkcja podstawowych praw i wolności, które ze swej istoty mają chronić określone sfery życia człowieka przed ingerencją zarówno ze strony władzy wykonawczej, jak i ustawodawczej. Stosowanie doktryny neutralności prawa bez należytego uwzględnienia konkretnych okoliczności badanej sprawy rodzi więc niebezpieczeństwo nadmiernego ograniczania wolności sumienia i wyznania, które trudno uzasadnić w świetle klauzuli imitacyjnej zawartej w art. 9 ust. 2 EKPCz. Oceniając skutki ekstensywnego stosowania doktryny prawa neutralnego należy również wziąć pod uwagę, że w państwach współczesnych sieć regulacji prawnych staje się coraz gęstsza, co sprawia, że obszar pozostawiony jednostce, w którym może ona swobodnie kształtować swoje życie, także w płaszczyźnie religijnej, ulega stałemu skurczeniu. Poza tym zjawiska takie jak: postępująca sekularyzacja wraz z towarzyszącą jej indywidualizacją (prywatyzacją) sfery religijno-swiatopoglądowej, imigracja ludności z poza Europy, mobilność obywateli Unii Europejskiej korzystających ze swobód traktatowych, czy też powstawanie nowych ruchów religijnych, powodują zanik homogeniczności oblicza wyznaniowego poszczególnych krajów. Należy więc przypuszczać, że przypadki niezamierzonej ingerencji ze strony ustawodawcy w sferę przekonań religijnych będą występowały coraz częściej. Z tego względu przy ustalaniu, czy w danych okolicznościach skutek stosowania powszechnie

²⁵ C. v. Wielka Brytania, op.cit.

²⁶ N. Blum, *Die Gedanken-, Gewissens- und Religionsfreiheit nach Art. 9 der Europäischen Menschenrechtskonvention*, Berlin 1990, s. 85.

obowiązujących przepisów prawa dochodzi do ingerencji w wolność sumienia i religii, cel regulacji nie powinien mieć rozstrzygającego charakteru²⁷.

2.4. Charakter sprzeciwu sumienia w obszarze podatków a zakres przedmiotowy prawa do wolności sumienia

Z dotychczasowych rozważań wynika, że prawo do wolności sumienia, przynajmniej *prima facie* jest na tyle „pojemne”, że mieści w sobie prawo do sprzeciwu sumienia. Stwierdzenie to nie przynosi jednak ostatecznego rozstrzygnięcia kwestii, czy zakresem wolności sumienia objęty jest sprzeciw sumienia w obszarze podatków. Wątpliwości w tej kwestii wynikają przede wszystkim ze specyficznej natury omawianej formy sprzeciwu sumienia, w szczególności z jego pośredniego charakteru. Przede wszystkim w doktrynie podniesiono argument, że sprzeciw sumienia ze swej istoty odnosi się do konkretnego zachowania jednostki, w przypadku zapłaty podatku element ten zaś nie występuje. Zobowiązany do odprowadzenia podatku dochodowego jest bowiem nie sam podatnik, lecz jego pracodawca. Ingerencja w prawo do wolności sumienia nastąpiłaby natomiast w sytuacji, gdy na samym zainteresowanym ciąży obowiązek naliczenia i odprowadzenia podatku, co ma miejsce w przypadku pracodawców oraz osób prowadzących działalność gospodarczą²⁸. Inni autorzy stoją na stanowisku, że istotą konstrukcji prawnej określanej jako sprzeciw sumienia jest odmowa wykonania obowiązku prawnego, którego spełnienie bezpośrednio wiązałoby się dla jednostki z naruszeniem wiążących ją norm moralnych uznanych²⁹. Z tego względu, sprzeciw sumienia może dotyczyć wyłącznie obowiązków o charakterze osobistym, jak np. wykonanie określonego zabiegu medycznego, pełnienie służby wojskowej, czy złożenie przysięgi. Konstrukcja sprzeciwu sumienia nie rozciąga się natomiast na obowiązki o charakterze majątkowym, gdyż ich wykonanie obciąża sumienie jednostki w stopniu o wiele mniejszym niż świadczenie *in persona*³⁰. Niektórzy autorzy stoją jednak na stanowisku, że dla określenia zakresu przedmiotowego prawa do sprzeciwu sumienia podział na obowiązki o charakterze osobistym i majątkowym nie jest istotny. Wolność sumienia jest bowiem prawem na tyle szerokim, że obejmuje zarówno wolność od bycia zmuszonym do działania wbrew sumieniu, jak i prawo do działania zgodnie z własnym sumieniem, przy czym wolność od przymusu odnosi się nie tylko do zachowania podejmowanego osobiście, lecz także

²⁷ Ibidem, s. 85 i n.

²⁸ F. Filmer, *Das Gewissen als Argument im Recht*, Berlin 2000, s. 226.

²⁹ Á. Aparisi Miralles, J. López Guzmán, *El derecho a la objeción de conciencia en el supuesto de aborto. De la fundamentación filosófico-jurídica a su reconocimiento legal*, „Persona y Bioética” 2006, vol. 10, s. 38.

³⁰ J. P. Rodríguez, *La obediencia al Derecho* [w:] *Curso de teoría del derecho*, Barcelona, red. G. Peces-Barba, E. Fernández, R. de Asís Madrid 1999, s. 370; A. Ruiz Miguel, *Sobre la fundamentación de la objeción de conciencia*, „Anuarios de Derechos Humanos” nr. 4, s. 408.

do zachowania stanowiącego pośredni udział w działaniach zabronionych przez normy przyjęte w sumieniu³¹. Przypadki finansowego wspieranie przez jednostkę działań niezgodnych z jej sumieniem należy wszakże odróżnić od sytuacji, gdy na jednostce ciąży prawny obowiązek ponoszenia określonych świadczeń pieniężnych, których cel wprawdzie nie popada w konflikt z przekonaniami zobowiązanego, jednakże ich wykonanie prowadzi do uszczerplenia posiadanych przez niego środków finansowych, co pociąga za sobą ograniczenie wykonywania niektórych praktyk religijnych³².

W kontekście zagadnień będących przedmiotem niniejszego opracowania większe znaczenie od rozróżnienia sprzeciwu sumienia wobec obowiązków osobistych od sprzeciwu sumienia wobec obowiązków majątkowych ma zaproponowany w doktrynie podział form sprzeciwu sumienia na sprzeciw bezpośredni i pośredni³³. Bezpośredni sprzeciw sumienia występuje w sytuacji, gdy jednostka odmawia wykonania określonego obowiązku prawnego, ponieważ uważa go za moralnie niedopuszczalny. Z kolei pośredni sprzeciw sumienia dotyczy przypadków, gdy jednostka odmawia wykonania obowiązku prawnego, który *per se* nie wywołuje wprawdzie u niej konfliktu sumienia, wykonanie go w pewnych okolicznościach rodzi jednak określone konsekwencje (przynajmniej według subiektywnego postrzegania przez jednostkę określonych związków przyczynowo-skutkowych), których jednostka w swoim sumieniu nie może zaakceptować. W tym sensie odmowa zapłaty części podatku z powodów moralnych ma charakter pośredniego sprzeciwu sumienia; przedmiotem sprzeciwu jednostki nie jest bowiem norma prawna nakazująca zapłatę podatku w określonej wysokości, lecz norma prawna przewidująca określone przeznaczenie środków budżetowych.

Odnosząc się do powyższej typologii form sprzeciwu sumienia należy stwierdzić, że kryterium bezpośredniego lub pośredniego charakteru sprzeciwu

³¹ H. H. Klein, *Gewissensfreiheit und Rechtsgehorsam* [w:] *Staat und Völkerrechtsordnung, Festschrift für Karl Doehring*, K. Hailbronner, red. G. Ress, T. Stein, Berlin 1989, s. 496; S. Pau Agulles, *La objeción de conciencia farmacéutica en España*, Roma 2006, s. 34; W. Bock, *Rechtswissenschaftlicher Teil* [w:] *Pazifistische Steuerverweigerung und allgemeine Steuerpflicht. Ein Gutachten*, red. W. Bock, H. Diefenbacher, H. R. Reuter, Heidelberg 1992, s. 141.

³² W sprawie *Logan v. Zjednoczone Królestwo* (nr skargi: 24875/94) skarżący argumentował, że podwyższenie kwoty należnej z tytułu świadczeń alimentacyjnych na dzieci stanowi naruszenie m.in. art. 9 EKPCz, ponieważ środki pozostające zobowiązanemu do dyspozycji nie pozwalają mu na uczestniczenie w spotkaniach religijnych odbywających się w klasztorze buddyjskim oddalonym ok. 120 km od jego miejsca zamieszkania. Europejska Komisja Praw Człowieka oddalając skargę jako oczywiście bezzasadną zauważyła, że skarżący nie wykazał, że spełnienie obowiązku alimentacyjnego w pełnym wymiarze ustalonym przez kompetentne władze stanowi rzeczywiste ograniczenie wolności praktykowania buddyzmu. Skarżący nie zdołał bowiem przekonać Komisji, że odwiedzanie buddyjskich klasztorów jest niezbędnym elementem jego praktyk religijnych. Poza tym, jak wskazała Komisja, ochroną wolności religii nie jest objęte każde zachowanie motywowane przekonaniami skarżącego.

³³ G. Escobar Roca, *La objeción de conciencia en la constitución española*, Madrid 1993, s. 42.

sumienia nie jest właściwe do określenia zakresu ochrony wolności sumienia. Stosowanie tego kryterium może bowiem prowadzić do arbitralnego wartościowania zawartości sumienia jednostki przez inne podmioty, zwłaszcza przez władze publiczne, co trudno pogodzić z zasadą bezstronności władz publicznych w sferze przekonań religijnych i światopoglądowych. Sumienie jest jednak kategorią subiektywną, dlatego rozstrzygnięcie, czy w danej sytuacji dochodzi do konfliktu sumienia nierozwiązywalnego w inny sposób, jak tylko poprzez odwołanie się do prawa do sprzeciwu sumienia, powinno zostać pozostawione jednostce. Nie można więc *a priori* wyłączać z zakresu ochrony wolności sumienia form sprzeciwu pośredniego, podobnie jak nie powinno się tego czynić w stosunku do sprzeciwu sumienia wobec obowiązków majątkowych. Z powyższych względów na aprobatę zasługuje pogląd, że wolność sumienia obejmuje swym zakresem ochrony każde zachowanie, które „w sposób egzystencjalny dotyczy tożsamości i integralności osobowości. Miarodajna jest przy tym indywidualność osobowości jednostki oraz normy, które określają jej własny obraz oraz tożsamość. Kwestia sumienia pojawia się wówczas, gdy decyzja w określonej sprawie ma znaczenie dla uformowania się lub niszczenia osobowości (dosł. ukonstytuowania i dekonstytuowania osobowości – *Konstituierung und Dekonstituierung der Persönlichkeit*)”³⁴. Niemniej jednak należy wziąć pod uwagę, że chociaż ze względu na subiektywny charakter sumienia jednostki forma sprzeciwu sumienia czy też rodzaj obowiązków prawnych kwestionowanych przez jednostkę nie są relewantne dla określania zakresu ochrony wolności sumienia, czynniki te niewątpliwie będą miały znaczenie przy rozstrzygnięciu ewentualnych kolizji wolności jednostki z innymi prawami i wartościami mającymi rangę konstytucyjną. Niezależnie od subiektywnych percepcji jednostki trudno bowiem zaprzeczyć, że istnieje jakościowa różnica między osobistym i bezpośrednim działaniem jednostki prowadzącym do określonego skutku, a pośrednim, zdepersonalizowanym i mało konkretnym wkładem w jego realizację.

2.5. Rozgraniczenie sfery odpowiedzialności organów państwowych od sfery odpowiedzialności jednostki jako kryterium określenia zakresu przedmiotowego prawa do sprzeciwu sumienia

Prawa do wolności sumienia zostało zdefiniowane jako uprawnienie jednostki do samookreślenia się oraz samorealizacji w sferze wyborów moralnych. Innymi słowy, przedmiotem ochrony tejże wolności jest moralny wymiar autonomii jednostki. W konsekwencji objęcie danego zachowania (działania, zaniechania, bądź znoszenia) zakresem ochrony wolności sumienia zależy od tego, czy skutki tegoż zachowania obiektywnie mieszczą się w sferze jej odpowiedzialności.

³⁴ H. Bethe, *Handbuch des Staatsrechts*, Band VI, Heidelberg 1990, s. 441.

W odniesieniu do sprzeciwu sumienia w obszarze podatków kwestię tę można rozpatrywać zarówno w płaszczyźnie przyczynowości faktycznej jak i w płaszczyźnie prawnej, czyli w oparciu o normatywne kryteria przypisywania konkretnym podmiotom odpowiedzialności za skutki określonego zachowania. W płaszczyźnie faktycznej istnienie związku przyczynowego pomiędzy zapłatą podatku przez konkretną osobę a finansowaniem przez państwo określonych zadań można wykazać przy pomocy teorii kauzalności kumulatywnej. W świetle tej koncepcji każdy podatnik przyczynia się wprawdzie w sposób konieczny do finansowania przez państwo określonych wydatków, ich realizacja możliwa jest jednak wyłącznie w wyniku połączenia (kumulacji) wkładów poszczególnych podatników. Innymi słowy, odmowa zapłaty (części) podatku przez pojedyncze osoby nie spowoduje zaprzestania przez państwo finansowania nieakceptowanej działalności, skutek taki mógłby jednak nastąpić, gdyby wszyscy lub przynajmniej znaczna część podatników zgłosiła stosowny sprzeciw³⁵. Skoro więc istnieje kumulatywny związek przyczynowy pomiędzy należytyym spełnieniem obowiązku podatkowego a realizacją zadań państwa, nie można wykluczyć, że z perspektywy jednostki kwestia ta będzie wchodzić w zakres jej odpowiedzialności.

Przypisywanie odpowiedzialności konkretnej jednostce za określone zachowanie następuje jednak nie tylko w oparciu o ustalenie istnienia adekwatnego związku przyczynowego między tym zachowaniem a jego skutkami, lecz dokonywane jest przede wszystkim na podstawie kryteriów normatywnych. W odniesieniu do obowiązku podatkowego oraz finansowania przez państwo określonych wydatków reguły przypisywania odpowiedzialności poszczególnym podmiotom zawarte są w konstytucji oraz aktach prawnych z zakresu prawa finansowego i podatkowego. Na poziomie konstytucyjnym ustrojodawca wyposażył poszczególne organy państwowe w określone kompetencje, przez co rozgraniczył sferę odpowiedzialności tychże organów od sfery wolności, a tym samym i odpowiedzialności jednostki. Mianowicie w świetle postanowień konstytucji kompetencje uchwalania budżetu przysługują rządowi (wyłączne prawo inicjatywy ustawodawczej w zakresie ustawy budżetowej) oraz parlamentowi (uchwalenie ustawy budżetowej). Z tego względu odpowiedzialność w sferze określania wydatków budżetowych w sensie prawnym spoczywa nie na jednostce, lecz na wskazanych organach. Kto więc czuje się współodpowiedzialny za finansowe wspieranie działań związanych z obronnością, ten „ignoruje ważną funkcję ochronną, jaką względem sumienia pojedynczego obywatela pełni zasada przedstawicielstwa oraz zasada jedności budżetowej. Jednostka nie jest bezpośrednio angażowana we wszystkie działania państwa, lecz jedynie wnosi do budżetu określoną kwotę ryczałtową, o wykorzystaniu której decydują kompetentne podmioty ponoszące w tym zakresie odpowiedzialność. W ten sposób z jednostki zostaje zdjęty ciężar obowiązku postrzegania płaconych

³⁵ P. Tiedemann, *Kriegssteuerverweigerung und Friedensfonds*, „Deutsche Steuer-Zeitung” 1986, s. 457.

przez nią podatków jako świadczenia spełnianego w określonym celu i dlatego nie przysługuje jej prawno-konstytucyjne uprawnienie [żądania] zaprzestania przez państwo finansowania kwestionowanej działalności”³⁶.

Z perspektywy jednostki zwolnienie jej przez prawo od ponoszenia odpowiedzialności za określone decyzje organów państwowych nie zawsze jednak prowadzi do rozwiązania doświadczanego przez nią konfliktu sumienia. Innymi słowy, nawet jeśli z jednostki zdjęta została odpowiedzialność „z powodu prawa”, nie można wykluczyć, że w dalszym ciągu będzie się ona czuć odpowiedzialna „z powodu sumienia” za to, w jaki sposób wydawane są jej pieniądze³⁷. Zasady przypisywania odpowiedzialności za określone działania konkretnym podmiotom są wprawdzie ujęte w przepisach prawa, propozycje transponowania tych zasad na płaszczyznę konfliktu sumienia konkretnej jednostki nie uwzględniają jednak, że jednostka powołuje się nie na normy prawne, lecz na wiążące ją normy moralne, które mogą przewidywać odmienne reguły przypisywania odpowiedzialności³⁸.

³⁶ J. Schmude, *Mehrheitsprinzip und Gewissensentscheidung* [w:] *Festschrift für Rudolf Waserman*, red. Ch. Broda *et al.*, Neuwied, Darmstadt, 1985, s. 215. Jako przykład stosowania prezentowanej argumentacji może posłużyć wyrok niemieckiego Związkowego Sądu Ubezpieczeń Społecznych (Bundessozialgericht) z 9.10.1984 r. (BSG, Urteil von 9.10.1984 –Az. 12RK 18/83, 111 (113)), w sprawie odmowy przez skarżącego odprowadzania części składek ubezpieczeniowych na rzecz Kasy Chorych, odliczanych od wynagrodzenia zatrudnianych przez niego pracowników. Skarżący argumentował, że środki te przeznaczane są na finansowanie zabiegów przerywania ciąży przeprowadzanych z powodów innych niż wskazania medyczne, co nie jest możliwe do pogodzenia z jego sumieniem oraz przekonaniem jego pracowników. Odrzucając skargę Sąd zauważył, że „ponieważ część składki wymagana od niego [tj. od skarżącego – przyp.aut.] nie jest przyporządkowana ustawowo do wydatków na określone świadczenia, lecz ze względu na swoje przeznaczenie jest dla niego neutralna, nie dochodzi do naruszenia wolności wiary i sumienia skarżącego (art. 4 ust. 1 Ustawy Zasadniczej), ani też nie jest on zmuszany do współdziałania w zabijaniu życia nienarodzonego. Oddzielenie przepisów regulujących pobieranie składek od przepisów normujących finansowanie przez Kasę Chorych określonych świadczeń (dosł. oddzielenie prawa składkowego (*Beitragsrecht*) od prawa świadczeniowego (*Leistungsrecht*)) z jednej strony sprzeciwia się umożliwieniu mu kontrolowania świadczeń poprzez uiszczanie składek, z drugiej jednak uwalnia go od prawnej odpowiedzialności za wykorzystywanie zgromadzonych w ten sposób środków”.

³⁷ P. Tiedemann, *Steuerverweigerung aus Gewissensgründen*, „Steuer und Wirtschaft“ 1988, s. 71.

³⁸ H. Maihold, *Geld, Gesetz, Gewissen – Die Steuerverweigerung aus Gewissensgründen als Sinnproblem der Gewissensfreiheit*, (eText 2001), http://www.gewissensfreiheit.de/Maihold_Steuerverweigerung.pdf (19.08.2014).

3. Prawo do sprzeciwu sumienia w obszarze podatków a inne wartości konstytucyjne

3.1. Sprzeciw sumienia w obszarze podatków a zasada demokracji przedstawicielskiej

Przeciw uznaniu prawa do odmowy zapłaty podatku ze względu na moralne przekonania jednostki przemawia leżąca u podstaw demokratycznego państwa prawa zasada podejmowania rozstrzygnięć politycznych większością głosów: „Kto kwestionuje legitymację decyzji większości oraz opartego na niej działania, (...) ten powinien postępować z najwyższą powściągliwością”³⁹. Poza tym należy uwzględnić, że wolność sumienia gwarantuje wprawdzie prawo do samostanowienia w kwestiach moralnych, nie można z niej jednak wywodzić prawa do narzucania swych ocen, norm i wyborów moralnych innym podmiotom (jednostkom i organom państwowym). Tym bardziej z przedmiotowej wolności trudno wyinterpretować jakieś szczególne uprawnienia oddziaływania na proces kształtowania woli politycznej, korzystanie z których stawiałoby jednostkę powołującą się na sprzeciw sumienia w korzystniejszej pozycji w porównaniu z innymi podmiotami pragnącymi wywierać wpływ na ustalenie kierunku polityki państwa⁴⁰. Gdyby przyjąć rozwiązanie przeciwnie, wówczas naruszona zostałaby zasada równości, zaś wolność sumienia z prawa jednostki przekształciłaby się w mechanizm sprawowania władzy. Odmowa współfinansowania poprzez podatki określonego celu, zadania czy działalności państwa w oparciu o sprzeciw sumienia jest równoznaczna z domaganiem się prawa do współdecydowania o przeznaczeniu środków budżetowych. Uznanie takiego prawa nie jest więc możliwe do pogodzenia z zasadą demokracji przedstawicielskiej⁴¹.

Istnienie związku pomiędzy sprzeciwem sumienia w obszarze podatków a zasadą demokracji dostrzegły także sądy konstytucyjne oraz międzynarodowe organy ochrony praw człowieka. Związkowy Sąd Konstytucyjny wyraził pogląd, że jednostka, która postrzega określony sposób wykorzystywania środków pochodzących z danin publicznych za niezgodny z prawami podstawowymi, nie może wywodzić z przysługujących jej praw podstawowych roszczenia o ogólne zaniechanie ponoszenia przez państwo kwestionowanych wydatków, gdyż nie może żądać, aby jej przekonania religijne czy światopoglądowe stały się „kryterium ważności ogólnych norm prawnych lub ich stosowania”⁴². Z kolei Trybunał Kon-

³⁹ J. Schmude, op.cit., s. 209 i n.

⁴⁰ S. Muckel, *Gedanken-, Gewissens- und Religionsfreiheit* [w:] *Kölner Gemeinschaftskommentar zur Europäischen Grundrechte-Charta*, red. P. J. Tettinger, K. Stern, München 2006, s. 321.

⁴¹ U. Rühl, *Das Grundrecht auf Gewissensfreiheit im politischen Konflikt*, Frankfurt am Main, 1987, s. 315.

⁴² BverfGE, 67, 26, 37.

stytucyjny Hiszpanii zauważył, że uznanie zgłaszanego przez jednostkę żądania stworzenia alternatywnych form obowiązku podatkowego byłoby równoznaczne z przyznaniem jej kompetencji samodzielnego dysponowania określoną częścią należności podatkowej. Takie indywidualne uprawnienie nie jest jednak możliwe do pogodzenia z ukształtowanym przez konstytucję modelem demokratycznego państwa prawa, według którego interakcje między państwem a społeczeństwem w omawianym obszarze określone są przez dwa czynniki: przyznanie reprezentującym naród Kortezom Generalnym kompetencji uchwalania budżetu oraz prawo obywateli do uczestniczenia w sprawach publicznych poprzez wyłanianie swoich przedstawicieli w powtarzających się okresowo wyborach powszechnych, w których mogą wyrazić swoją krytykę lub aprobatę wobec stanowiska poszczególnych partii politycznych w sprawie przeznaczenia środków budżetowych na finansowanie konkretnych celów wyrażanego na forum parlamentu⁴³.

Podobne rozumowanie występuje także w orzecznictwie międzynarodowych organów ochrony praw człowieka. Rozstrzygając o dopuszczalności skargi w sprawie *J.P. v. Kanada* Międzynarodowy Komitet Praw Człowieka zauważył, że „skarżący usiłuje zastosować konstrukcję sprzeciwu sumienia do kwestii dysponowania przez państwo podatkami, które państwo to pobiera od podmiotów znajdujących się pod jego jurysdykcją⁴⁴. Z kolei w sprawie *C. v. Zjednoczone Królestwo* Europejska Komisja Praw Człowieka uznając skargę za oczywiście bezzasadną niejako pouczyła skarżącego, że jeżeli uważa on, iż przeznaczanie pewnej części płaconego przez niego podatku na cele związane z obronnością narusza jego przekonania, może propagować swoje poglądy i próbować w ten sposób uzyskać poparcie dla ewentualnej zmiany obowiązującego ustawodawstwa przy użyciu demokratycznych mechanizmów kształtowania woli politycznej⁴⁵.

Twierdzenie, że jednostka w oparciu o wolność sumienia nie może narzucać własnych ocen i standardów moralnych innym podmiotom, ujmowane *in abstracto*, jest niewątpliwie słuszne, w doktrynie wyrażono jednak pogląd, że nie znajduje ono zastosowania w kontekście sprzeciwu sumienia. Jednostka powołując się na sprzeciw sumienia „szuka jedynie pokoju z samą sobą”⁴⁶, nie żądając przy tym, aby inni postępowali zgodnie z normami moralnymi uznanymi przez nią za słuszne, choćby nawet sobie życzyła, aby inni podzielali jej przekonania. U podłoża tego poglądu leży rozgraniczenie sprzeciwu sumienia od obywatelskiego nieposłuszeństwa, dokonywane przede wszystkim w oparciu o kryterium celu podejmowanych działań. Tak więc osoby uciekające się do obywatelskiego nieposłuszeństwa działając z pobudek politycznych, to znaczy poprzez naruszenie określonej normy prawnej i przyjęcie sankcji za to naruszenie przewidzianej przez prawo zamie-

⁴³ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego Hiszpanii z 1.3.1993 r. (Auto 71/1993), F.J. 3. Skarga nr 446/1991, U.N. Doc. CCPR/C/43/D/446/1991 at 36 (1991), para. 4.1.

⁴⁵ *C. v. Zjednoczone Królestwo*, op.cit.

⁴⁶ M. J. Falcón y Tella, *Objeción de conciencia y desobediencia civil: similitudes y diferencias*, „Anuario de Derechos Humanos. Nueva Época” 2009, vol. 10, s. 182.

rzają wyrzucić presję na opinię większości i w ten sposób spowodować zmianę w obowiązującym prawie. Natomiast osoby zgłaszające sprzeciw sumienia nie postrzegają swego zachowania jako strategii politycznej, lecz działają z pobudek religijnych lub moralnych, nie dążąc przy tym do przysporzenia sobie zwolenników, ani do wprowadzenia określonych zmian w prawie. W doktrynie sformułowano jednak trafne spostrzeżenie, że jakkolwiek od strony teoretycznej rozgraniczenie sprzeciwu sumienia od obywatelskiego nieposłuszeństwa w oparciu o przytoczone kryterium może wydawać się prawidłowe, w praktyce przeprowadzenie takiego rozgraniczenia nie jest możliwe. Osoby powołujące się na sprzeciw sumienia często nie ograniczają się do odmowy spełnienia określonego obowiązku prawnego, lecz także propagują swoje stanowisko oraz tworzą różnego rodzaju ugrupowania, jak np. w stowarzyszenia zrzeszające obrońców życia nienarodzonego, czy przeciwników ponoszenia przez państwo wydatków związanych z obronnością. Ugrupowania te zaś niejednokrotnie mają na celu nie tylko ochronę interesów ich członków, lecz także doprowadzenie do zmian w prawie zgodnych z reprezentowaną przez nich opcją światopoglądową. Mimo to osoby takie postrzegają swoją działalność jako sprzeciw sumienia, a także są tak postrzegane przez przedstawicieli socjologii prawa a nawet przez sądy⁴⁷. Odnosząc powyższe uwagi do sprzeciwu sumienia w obszarze podatków, trudno nie zgodzić się z poglądem, według którego został on określany jako tak zwany „sprzeciw niewłaściwy” (*objeción impropia*). Zachowanie to bowiem w większym stopniu wpisuje się w konstrukcję obywatelskiego nieposłuszeństwa niż w konstrukcję sprzeciwu sumienia. Niezależnie od zamiaru jednostki, jej postawa może być odbierana jako forma politycznego nacisku⁴⁸. Świadczy o tym chociażby wzrost liczby przypadków sprzeciwu sumienia w omawianym obszarze jako reakcja na decyzję o uczestniczeniu danego państwa w kontrowersyjnych konfliktach zbrojnych, jak wojna w Iraku, czy byłej Jugosławii. Żądanie jednostki do odmowy udziału w finansowaniu działalności państwa postrzeganej przez nią za niezgodną z jej przekonaniami moralnymi niewątpliwie ma więc wydźwięk polityczny, a jego uznanie nie pozostałoby bez wpływu na realizację woli przedstawicieli narodu, co trudno pogodzić z zasadą demokracji przedstawicielskiej.

3.2. Uznanie prawa do sprzeciwu sumienia w obszarze podatków z perspektywy regulacji prawno-finansowych

Oprócz zasady demokracji przedstawicielskiej przeciw uznaniu prawa do sprzeciwu sumienia w obszarze podatków przemawia także charakterystyczny dla współczesnego prawa podatkowego i finansowego brak powiązania pomiędzy mechanizmem poboru podatków a rozstrzygnięciami dotyczącymi przeznaczenia

⁴⁷ R. Navarro-Valls, *Objeción de conciencia* [w:] *Derecho eclesiástico del estado español*, red. R. Navarro-Valls, Madrid 1993, s. 481.

⁴⁸ D. Fernández, *Derecho de la libertad de conciencia II*, Madrid 1999, s. 208.

uzyskanych w ten sposób środków. Kwoty pobierane od poszczególnych osób tytułem należności podatkowych nie są przeznaczane na finansowanie konkretnego zadania państwa, lecz na pokrycie wszystkich wydatków budżetowych, ujmowanych jako całość⁴⁹. Skoro więc podatki nie mają charakteru danin celowych, obiekcje jednostek dotyczące ich przeznaczenia nie powinny być brane pod uwagę⁵⁰.

Przedstawiony pogląd reprezentowany jest przez Związkowy Sąd Konstytucyjny, który zauważył, że „poprzez ścisłe oddzielenie poboru podatków oraz prawno-budżetowej decyzji dotyczącej ich spożytkowania państwo zyskuje publicznoprawny dystans i niezależność wobec finansującego to państwo podatnika i dlatego jest ono (...) w równej mierze odpowiedzialne wobec wszystkich obywateli. Z drugiej strony państwo pozbawia podatnika możliwości wpływania na decyzje dotyczące wydatków budżetowych oraz [związanej z nimi] odpowiedzialności”⁵¹. Podobnie Związkowy Sąd Konstytucyjny argumentował w wyroku z 2.6.2005 r.⁵², dotyczącym odmowy zapłaty podatku z powodu finansowania udziału Niemiec w operacji NATO w byłej Jugosławii, stwierdzając, że „na podstawie oddzielenia [mechanizmu] finansowania państwa za pomocą podatków od prawno-budżetowej decyzji w sprawie ich wykorzystania dla poszczególnego podatnika nie jest ani prawnie relewantne, ani oczywiste, do którego budżetu wpływają wpłaty z jego podatku dochodowego (...) i jakiemu konkretnemu celowi w ramach tegoż budżetu służą. Obowiązek płacenia podatku nie wkracza więc w zakres ochrony prawa podstawowego do wolności sumienia (art. 4 ust. 1 Ustawy Zasadniczej)”. Warto natomiast zauważyć, że bezpośredni związek pomiędzy wolnością sumienia oraz obowiązkiem podatkowym istnieje w przypadku podatku kościelnego, przeznaczonego na finansowanie działalności *stricte* religijnej. Jeżeli jednak kościołom powierzono wykonywanie zadań publicznych, np. prowadzenie rejestru urodzeń, finansowanie ich realizacji może dokonywać się ze środków publicznych⁵³.

3.3. Sprzeciw sumienia w obszarze podatków a konstytucyjny nakaz utrzymywania sił zbrojnych

Analizując możliwość wprowadzenia prawa do sprzeciwu sumienia odnośnie finansowania zadań państwa związanych z obronnością należy także

⁴⁹ E. Schwierskott, *Gwarancje wolności sumienia w systemach prawnych Polski i Niemiec*, „Przegląd Sejmowy” 2003, nr 6 (59), s. 64.

⁵⁰ A. Kühler, *Das Grundrecht der Gewissensfreiheit. Ein Beitrag zum Verständnis von Art. 15 der Bundesverfassung unter Berücksichtigung der Praxis des Schweizerischen Bundesgerichts, der EMRK-Organen, des UNO-Menschenrechtsausschusses und im Rechtsvergleich*, Bern 2012, s. 267 i n.

⁵¹ Orzeczenie Związkowego Sądu Konstytucyjnego z 26.8.1992 r. (BverfG, 2 BvR 478/92, cyt. za: „Neue Juristische Wochenschrift” 1993, s. 455.

⁵² BverfG 2 BvR 1775/02.

⁵³ M. Hucal, *Wolność sumienia i wyznania w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, Warszawa 2012, s. 190.

wziąć pod uwagę, że wśród celów państwa znajduje się nie tylko ochrona praw człowieka, lecz także ochrona własnej niepodległości, terytorialnej integralności oraz zapewnienie bezpieczeństwa zewnętrznego i wewnętrznego. Realizacja tych konstytucyjnych celów została powierzona przez ustrojodawcę m.in. siłom zbrojnym⁵⁴. Ponieważ utrata przez państwo niepodległości oznaczałaby, że konstytucja przestałaby obowiązywać, środki podejmowane w celu ochrony niepodległości i integralności terytorialnej państwa mogą wpływać na realizację innych zadań i wartości konstytucyjnych, w tym stanowić ograniczenie w wykonywaniu konstytucyjnych praw i wolności jednostki⁵⁵.

Przytoczone stanowisko reprezentowane jest także w innych krajach. Za przykład może tu posłużyć argumentacja Związkowego Sądu Konstytucyjnego, który stwierdził, że chociaż prawo do wolności sumienia gwarantuje prawo do postępowania zgodnie z własnym sumieniem, prawo to doznaje „ograniczeń nie tylko ze względu na prawa podstawowe innych osób, lecz także ze względu na inne podstawowe wartości konstytucyjne. Do zasad tych należy (...) przysługujące parlamentowi prawo uchwalania budżetu będące jednym z najistotniejszych praw przedstawicieli narodu w demokracji parlamentarnej. Prawo to zawiera w sobie uprawnienie do tego, aby przy uchwalaniu planu budżetu uwzględniać podstawowe rozstrzygnięcie prawno-konstytucyjne na rzecz obrony wojskowej. Prawo podstawowe pojedynczego obywatela, na mocy którego mógłby on zakazać przeznaczania przychodów pochodzących z zapłaconych przez niego podatków na określone cele wskazane w budżecie państwa, w szczególności na cele związane z obroną wojskową, nie byłoby możliwe do pogodzenia z wymienionymi konstytucyjnymi zasadami.”⁵⁶

3.4. Sprzeciw sumienia w obszarze podatków a konieczność ochrony właściwego funkcjonowania systemu podatkowego

Przeciw uznaniu prawa do sprzeciwu sumienia w obszarze prawa podatkowego czasami wskazuje się także na konieczność zapewnienia właściwego funkcjonowania systemu podatkowego. Na potrzebę ochrony stabilności systemu podatkowego powołują się dość powszechnie sądy różnych krajów (Stany Zjednoczone, Australia, Kanada, Wielka Brytania, Indie)⁵⁷. Sądy te przyznają wprawdzie, że w określonych okolicznościach należyte wykonanie obowiązku

⁵⁴ B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 192.

⁵⁵ Ibidem, s. 70.

⁵⁶ Postanowienie Związkowego Sądu Konstytucyjnego RFN z 9.10.1986 r., (Beschluss von 9.10.1986 –Az. 1 BvR 1013/86, 121).

⁵⁷ L. M. Hammer, *The International human right to freedom of conscience. Some suggestions for its development and application*, Aldershot 2001, s. 235.

podatkowego mogłoby prowadzić do ingerencji w prawo do wolności sumienia, religii i światopoglądu, ingerencja ta nie stanowi jednak wystarczającego uzasadnienia dla stwarzania nadmiernych ciężarów dla administracji podatkowej. Typowym przykładem zastosowania powyższego argumentu jest orzeczenie *US v. Lee*⁵⁸, w którym Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych wypowiedział się w sprawie odmowy przez pracodawcę potrącania składek na ubezpieczenie społeczne (Social security tax) od wynagrodzenia zatrudnianych przez niego pracowników. Jako powód odmowy pozwany wskazał, że zarówno on, jak i jego pracownicy należą do wspólnoty religijnej Amiszów, która zakazuje swoim wyznawcom korzystania z ubezpieczenia społecznego. Oddalając skargę Sąd Najwyższy stwierdził, że ingerencja w wolność religii skarżącego była minimalna i uzasadniona ochroną nadrzędnego interesu, jakim jest utrzymanie stabilności systemu podatkowego. Ponadto skorzystanie przez jednostkę z określonego zwolnienia podatkowego możliwe jest jedynie wówczas, gdy jest ono wyraźnie przewidziane przez prawo. Należy także wziąć pod uwagę, że prawa do odmowy zapłaty podatku na określony cel mogłoby prowadzić do kwestionowania przez podatników innych wydatków (polityk) państwa, co stanowiłoby zagrożenie dla prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego. Na marginesie warto przy tym zauważyć, że rozstrzygając omawianą sprawę Sąd Najwyższy rozróżnił przypadek osób odmawiających zapłaty określonego podatku od sytuacji bezrobotnych, którzy utracili prawo do pobierania zasiłku wskutek odmowy podjęcia oferowanej im pracy, motywowanej nakazami religijnymi⁵⁹. W opinii Sądu obowiązek dokonywania wpłat do ogólnego budżetu państwa różni się od prawa do otrzymywania konkretnych świadczeń, zwłaszcza że osoby odmawiające uiszczania składek na ubezpieczenie społeczne po osiągnięciu wieku emerytalnego mogą odmówić pobierania świadczeń emerytalnych. Zasiłek dla bezrobotnych jest natomiast świadczeniem o charakterze socjalnym, które nie powinno być odbierane osobom zobowiązanym w sumieniu do wypełniania nakazów określonej religii, mimo że formalnie utracili prawo do jego pobierania.

Argument, że uznanie prawa do sprzeciwu sumienia w obszarze podatków nie jest możliwe do pogodzenia z koniecznością zabezpieczenia prawidłowego funkcjonowania administracji podatkowej, nie wydaje się przekonywujący. Warto zauważyć, że na podobne argumenty powoływano się na przełomie dziewiętnastego i dwudziestego wieku w kontekście dyskusji na temat uznania prawa do odmowy służby wojskowej. Powoływano się wówczas na względy ochrony prawidłowego funkcjonowania administracji wojskowej nie okazały się jednak argumentem rozstrzygającym przeciw ostatecznemu uznaniu tego prawa. Ponadto, jak pokazują doświadczenia zwolnień od podatku kościelnego, administracja podatkowa

⁵⁸ *US v. Lee* 455 US 252 (1982), <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/455/252/case.html> (07.07.2014).

⁵⁹ Jako powód odmowy skarżący wskazali, że w przypadku przyjęcia oferty musieliby pracować w szabat, co stanowiłoby naruszenie ich przekonania religijnych.

jest w stanie zintegrować pewne formy sprzeciwu sumienia bez uszczerbku dla prawidłowego funkcjonowania systemu poboru podatków⁶⁰. Wreszcie trudno byłoby wykazać, że konieczność zapewnienia ochrony administracji podatkowej przed dodatkowymi ciężarami mieści się wśród przesłanek uzasadniających ograniczenie wolności uzewnętrzniania religii i światopoglądu zawartych w klauzulach imitacyjnych przewidzianych w międzynarodowych traktatach ochrony praw człowieka⁶¹.

4. Podsumowanie

Pomiędzy spełnieniem przez jednostkę obowiązku obywatela płacenia podatków a możliwością finansowania przez państwo określonych zadań istnieje kumulatywny związek przyczynowy. Z tego względu jednostka może uważać, iż ciężar na niej moralny obowiązek przeciwstawiania się wydatkom państwa sprzecznym z jej sumieniem. Z punktu widzenia jednostki poczucie odpowiedzialności przed własnym sumieniem może pojawić się więc nie tylko w przypadku bezpośredniego sprawstwa, a więc gdy jest ona zobowiązana do samodzielnego podjęcia określonego zachowania niezgodnego z jej przekonaniem religijnym lub moralnym, lecz także w przypadku gdy zachowanie to lub jego skutek następuje dopiero w wyniku oddziaływania pewnych czynników pośrednich. Biorąc pod uwagę, że wolność sumienia jest prawem gwarantującym jednostce wolność od przymusu działania wbrew sumieniu oraz wolność kształtowania własnego życia w zgodzie z wyznawanymi przez nią przekonaniem moralnymi, należy przyjąć, że prawo do sprzeciwu sumienia w obszarze podatków *prima facie* mieści się w jej zakresie przedmiotowym. Szeroka interpretacja prawa do wolności sumienia, pozwalająca na wyprowadzanie z przepisów konstytucji prawa do sprzeciwu sumienia w obszarze podatków, nie jest jednak możliwa do pogodzenia z konstytucyjną zasadą demokracji przedstawicielskiej w połączeniu z konstytucyjnym rozgraniczeniem sfery wolności jednostki od sfery kompetencji organów państwowych w zakresie uchwalania ustawy budżetowej. Ponadto, przeciw uznaniu prawa do odmowy partycypowania przez jednostkę w wydatkach państwa przeznaczonych na cele zbrojeniowe przemawia konstytucyjny nakaz utrzymywania sił zbrojnych. Ustanowienie takiego prawa możliwe byłoby wyłącznie w drodze ustawy, jednakże wobec braku konstytucyjnego obowiązku jego wprowadzenia, decyzja tego rodzaju należy do swobodnego uznania ustawodawcy.

⁶⁰ L. M. Hammer, op.cit., s. 236.

⁶¹ Ibidem, s. 230.

On the Possibility of Recognition of the Right to Conscientious Objection to Taxes

The objective of the paper is to explore the possibilities of the recognition of the conscientious objection to taxes as a protectable manifestation of the right to freedom of conscience and religion as enshrined in modern constitutions and international treaties on the protection of human rights. The author, in contrast to mainstream Polish legal doctrine, espouses the wide approach to the right to freedom of conscience which should be construed as a general right to lead one's life in conformity with internalised moral precepts. In consequence, the freedom of conscience encompasses *inter alia* the right not to be coerced into action that would amount to a grave detriment to one's moral integrity and identity, which is tantamount to the inclusion of the general right to conscientious objection regardless of its recognition in a statute. Nevertheless, a particular modality of the conscientious objection cannot enjoy constitutional protection, unless it is compatible with other constitutional principles and values. As conscientious objectors to taxes indirectly attempt to influence the decisions on state expenses adopted by the Parliament, this form of objection is irreconcilable with the principle of representative democracy, constitutional assignation of the budgetary powers to the government and parliament, and the constitutional tasks attributed to the Armed Forces.