

Bogumił Brzeziński* 

M. COLLET, *L'IMPÔT CONFISQUÉ*, PARIS 2014, SS. 104

Niewielka książeczka pt. *L'Impôt confisqué* francuskiego autora jest świetnym przykładem popularyzacji prawa. Dotyka ona zagadnienia ważnego, chociaż niecieszącego się dużym zainteresowaniem w piśmiennictwie, a mianowicie nakładania nadmiernych obciążeń podatkowych i zacierania tym samym granic między instytucją podatku a instytucją konfiskaty.

Francja jest krajem, w którym, z różnych przyczyn, dyskusje mające na celu określenie granic obciążenia podatkowego toczą się z dużą intensywnością, nasilając się po wydaniu kolejnych nawiązujących do tej kwestii orzeczeń Rady Konstytucyjnej. Ten organ może badać konstytucyjność aktów normatywnych przed ich wejściem w życie. Ocena może też dotyczyć aktów normatywnych z dziedziny prawa podatkowego, a jednym z jej kryteriów jest potencjalnie konfiskacyjny charakter podatku.

Taka możliwość, chociaż atrakcyjna z punktu widzenia aksjologicznych standardów prawa, nie jest łatwa w realizacji, chociażby ze względu

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

na fakt, że francuska ustawa zasadnicza nie definiuje pojęcia podatku konfiskacyjnego ani też nie zawiera wyraźnego zakazu konfiskacyjności podatku. W związku z tym otwiera się pole do spekulacji prawnych toczących się w kontekście kolejnych orzeczeń Rady Konstytucyjnej na ten temat.

Autor podkreśla, że ze względu na sensytywność problematyki podatkowej Rada Konstytucyjna jest nierzadko pod presją ze strony parlamentarzystów ugrupowań opozycyjnych, związaną z uznaniem przez nie określonych rozwiązań podatkowoprawnych za niekonstytucyjne ze względu na ich konfiskacyjny charakter.

Konstytucja Republiki Francuskiej w art. 17 stanowi, że „Własność jest prawem nietykalnym i świętym, nikt nie może być go pozbawiony, z wyjątkiem przypadku, gdy wymaga tego konieczność publiczna prawnie uznana, ale pod warunkiem słusznego i wypłaconego z góry odszkodowania”. Natomiast art. XIII Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z dnia 26 sierpnia 1989 r. stanowi, że „W celu utrzymania publicznej siły zbrojnej oraz dla pokrycia wydatków administracji niezbędny jest podatek powszechny. Powinien on być równo rozłożony na wszystkich Obywateli stosownie do ich możliwości”. Ten ostatni przepis *in fine* pozwala na uznanie *implicite* istnienia jakichś granic obciążenia podatkowego.

Już od lat osiemdziesiątych XX w. we Francji kontestowano obowiązujący w latach 1982–1986 podatek od wielkich fortun i obowiązujący od 1988 r. podatek solidarnościowy – z uwagi na ich potencjalnie konfiskacyjne działanie. Wskazywano na ryzyko utraty zdolności płatniczej, a w konsekwencji konieczność zaciągania kredytów bankowych bądź sprzedaży części majątku na zapłatę ekstrapodatku. W związku z tym już od 1988 r. podejmowano próby zaradzenia temu zagrożeniu, np. przez korelację podatku za rok bieżący z dochodem do opodatkowania podatkiem dochodowym w roku poprzedzającym, co miało w pewnym zakresie odzwierciedlać aktualną zdolność podatkową.

Autor pokazuje skrótkowo historię kształtowania się poglądów Rady Konstytucyjnej na kwestię konfiskacyjności opodatkowania, a także starania rządu o uniknięcie konfiskacyjnego efektu opodatkowania. W latach 2006 i 2007 wprowadzono do systemu podatkowego tzw. tarczę podatkową, mającą chronić podatników przed nadmiernym obciążeniem podatkowym jako rezultatem zastosowania wobec nich różnych podatków. Od 2007 r. konstrukcja tarczy podatkowej opierała się na ograniczeniu wysokości ogólnego obciążenia podatkowego, chroniąc np. osoby o niskich dochodach przed wysokim obciążeniem podatkami lokalnymi oraz

osoby mające relatywnie wysokie dochody, ale niemające postaci aktywów o charakterze pieniężnym. Jak pisze autor, z powodów politycznych tarcza podatkowa została zlikwidowana w 2011 r. Dopiero dwie decyzje Rady Konstytucyjnej z 2012 r. uczyniły realnym „zagrożenie” ustawodawcy orzeczeniem wskazującym na konfiskacyjny charakter podatku. Istnienie pułapu granic opodatkowania oparto w tym wypadku na argumentacji natury konstytucyjnej.

Od 2010 r. Rada Konstytucyjna staje na stanowisku, że nie tylko aktywa przynoszące dochód podlegają opodatkowaniu, ale na zdolność podatkową wpływ mają także pozostałe składniki majątkowe. Panuje przy tym zgodność co do tego, że opodatkowanie nie powinno prowadzić do naruszenia masy już posiadanego przez podatnika majątku, innymi słowy – podatki nie mogą zabierać całego dochodu i jeszcze czegoś ponadto. Współcześnie z powodów politycznych nie można już – zdaniem autora – odstąpić od zasady, że podatek nie może być nakładany bez uwzględnienia dochodu pozostającego do dyspozycji podatnika. Jest to zasługa Rady Konstytucyjnej, która wypracowała tę zasadę bez potrzeby przebudowy ustawy zasadniczej.

Metodologia analiz prowadzonych przez Trybunał Konstytucyjny jest – zdaniem autora – dyskusyjna, gdyż opiera się na ocenie poziomu stawek krańcowych skali podatkowej. Cechuje się ona prostotą, ale bywa odewana od realiów, w jakich funkcjonują podatnicy. Pomysł oceny stawki krańcowej jest prosty, ale bywa ona z natury rzeczy powierzchowna (choć może mieć dla podatnika znaczenie psychologiczne). Ważniejszy jest przebieg progresji skali podatkowej, a także ocena maksymalnej efektywnej stopy opodatkowania (relacja podatku od określonej kwoty podstawy opodatkowania do tejże kwoty).

Od 2012 r. Rada Konstytucyjna kładzie większy niż poprzednio nacisk na ocenę wysokości opodatkowania w ujęciu globalnym (a nie tylko w odniesieniu do konkretnego podatku). W ostatnich latach Rada – jak pisze autor – aprobejuje opodatkowanie wyraźnie quasi-konfiskacyjnej natury, w sytuacji gdy urządzenia podatkowe służą „odbieraniu” podatnikowi nieuzasadnionych korzyści, których źródłem było nadużycie prawa.

Rada Konstytucyjna ma – jak się wydaje – ambicję wpływania na podstawy systemu podatkowego i okazywania troski o spójność rozwiązań systemowych. Ten kierunek działania dobrze obrazują dwa przykłady.

Przykład pierwszy dotyczy próby wprowadzenia za prezydentury N. Sarkozy'ego podatku od emisji CO². Po uwzględnieniu rozmaitych

racji społecznych i gospodarczych, znajdujących wyraz w licznych zwolnieniach, obniżkach i zwrotach podatku, okazało się, że z opodatkowania zwolnione jest 93% przemysłowej emisji dwutlenku węgla. Spowodowało to, że Rada Konstytucyjna zablokowała wejście podatku w życie jako przeczącego swoim podstawowym założeniom, które sprowadzały się do oddziaływania w kierunku powszechnego ograniczenia emisji tego gazu. Rada nie kwestionowała zasadności wprowadzenia podatku, ale sposób realizacji jego założeń, wyrażający się brakiem spójności między celem a sposobem jego osiągnięcia.

Przykład drugi to zakwestionowanie w 2012 r. przez Radę Konstytucyjną 75% podatku dochodowego od dochodów z działalności wykonywanej zawodowo (fr. *revenues professionnelles*), przekraczających rocznie 1 mln euro. Argumentowano to niespójnością jego konstrukcji z celami ustawodawcy, a nawet z założeniami konstrukcyjnymi podatku dochodowego. Niespójność dostrzeżono w tym, że podatek dotyczył indywidualnego dochodu osoby fizycznej, podczas gdy opodatkowanie dochodów we Francji dotyczy gospodarstw domowych (dochodu rodziców i małoletnich dzieci oraz mechanizmu tzw. ilorazu rodzinnego). W związku z tym objęcie kogoś nowym podatkiem zależałoby od tego, jak układałyby się relacje między dochodami rodziców: rodzina o takiej samej strukturze osobowej i o takich samych dochodach łącznych byłaby w jednym wypadku dotknięta obciążeniem podatkowym (gdyby dochody jednego z małżonków przekraczały ustawową granicę), a w innym nie (gdyby dochody żadnego z małżonków tej granicy nie przekraczały). Nie znaleziono przy tym argumentów usprawiedliwiających ten stan rzeczy.

To ostatnie rozstrzygnięcie Rady Konstytucyjnej wzbudziło jednak pewną dyskusję ze względu na to, że „podatek 75%” był formalnie podatkiem odrębnym od podstawowego podatku dochodowego, w związku z czym argument z niespójności systemowej tracił nieco na wadze. Cel podatku – zniechęcenie do wypłat wysokich wynagrodzeń członkom zarządu spółki rozstającym się z pełnioną funkcją – był na dodatek oczywisty i jasno deklarowany politycznie.

Działania Rady Konstytucyjnej we wskazanym wyżej zakresie niekiedy są kontrowersyjne. W roku 1995 zakwestionowała ona m.in. dysproporcję w obciążeniu podatkowym w zależności od tego, czy przedsiębiorstwo zostało przekazane następcy prawnemu w drodze darowizny, czy też przeszło nań w spadku. Takie rozwiązanie było jednak wyrazem polityki podatkowej [jak się wydaje, naśladującym rozwiązania amerykańskie – przyp. B.B.],

mającym skłaniać do przyspieszenia międzygeneracyjnego transferu majątku produkcyjnego.

Tak więc można powiedzieć, że Rada Konstytucyjna ocenia legislację podatkową z punktu widzenia transparentności uregulowań oraz zgodności deklarowanych celów z ich rzeczywistym ujęciem w przepisach. Jest to wyrazem pogłębienia sądowego procesu kontroli prawa, co zdaniem autora książki rodzi dylemat podziału ról politycznych między parlamentem i wybieralnymi posłami a sądami (tu – Radą Konstytucyjną) i niewyberalnymi (w sensie stosowania mechanizmu wyborów powszechnych) sędziami...

W konkluzji można stwierdzić, że autor książki identyfikuje wszystkie trudności, na jakie napotykają próby znalezienia granicy opodatkowania konfiskacyjnego. Nakładają się tu bowiem na siebie rozmaite aspekty: gospodarcze, polityczne, społeczne i moralne, a nawet technicznoprawne. Podobnie jak Rada Konstytucyjna, także autor książki nie stawia „kropki nad i”, chociaż nie uważa też – jak pisze – poszukiwać granic wysokości opodatkowania za pracę właściwą dla Syzyfa.