
GRANICE DOPUSZCZALNEJ INGERENCJI PAŃSTWA W PRAWO WŁASNOŚCI PODATNIKA W ŚWIETLE STANDARDÓW EUROPEJSKIEJ KONWENCJI PRAW CZŁOWIEKA

AGNIESZKA LESZCZYŃSKA - RYDLEWSKA

SPIS TREŚCI

1. Uwagi ogólne.....	138
2. Europejska Konwencja Praw Człowieka jako zasadniczy wyznacznik europejskiego standardu ochrony prawa do poszanowania własności prywatnej.....	141
3. Ochrona prawa własności podatnika w orzecznictwie organów strasburskich.....	149
4. Podsumowanie.....	169

1. UWAGI OGÓLNE

Problematyka praw człowieka oraz ich ochrony jest obecnie jednym z kluczowych zagadnień w polityce państwowej i międzynarodowej, a ich rozwój traktowany jest jako miernik postępu cywilizacyjnego (status jednostki w grupie państwowej jest najpełniej rozwinięty i zagwarantowany w państwach o najwyższym stopniu rozwoju gospodarczego, takich jak Norwegia czy Szwajcaria). Obecnie ich regulacja znajduje się zarówno w prawie wewnętrznym poszczególnych państw, jak i w prawie międzynarodowym. Niestety w praktyce okazuje się, że mimo istnienia wielu formalnych gwarancji ich przestrzegania, często są łamane bądź omijane.¹

Impulsem do rozwoju koncepcji ochrony praw człowieka był wzrost roli i obecności w życiu człowieka państwa, które z jednej strony miało na celu zaspokojenie potrzeb człowieka, z drugiej

¹ Zob. Z. Cesarz, E. Stadtmüller, Problemy polityczne współczesnego świata, Wrocław 1998, s. 286.

jednak niejednokrotnie ingerowało w sferę jego wolności. W sposób skrajny zagrożenia jednostki uwidoczniły XX-wieczne ruchy totalitarne – faszyzm i komunizm. Prawa człowieka przyczyniły się do rozróżnienia sfery publicznej i prywatnej w życiu jednostki, a zasada poszanowania prywatnej przestrzeni życiowej stała się elementem uznania jej przyrodzonej godności i wolności deklarowanej w państwie prawa. Sfera wolności jednostki jest bowiem ograniczana, a część jej suwerenności i prywatności jest cedowana na rzecz różnych wspólnot, w których żyje.

Początek rozwoju idei, a następnie koncepcji praw człowieka miał miejsce w okresie walk burżuazji z monarchią absolutną u schyłku XVIII w. Określono wówczas zręby suwerenności ludu oraz założenia systemów demokratycznych. Jednak sama problematyka praw człowieka jest starsza, gdyż była ona przedmiotem rozpraw filozoficznych od czasów starożytności. Z czasem pojawiła się w ustawodawstwie wewnętrznym państw, by w końcu w XIX w. wejść do porozumień międzynarodowych, zarówno o charakterze powszechnym, jak i regionalnym.

Okrucieństwa obydwu wojen światowych, a w szczególności zbrodnie systemów totalitarnych, dla których prawa osoby ludzkiej w hierarchii ważności znajdowały się na jednej z najdalszych pozycji, pokazały światu zawodność krajowych mechanizmów ochrony praw jednostki. Po II-giej wojnie światowej promocja ochrony praw człowieka stała się jednym z głównych zadań Organizacji Narodów Zjednoczonych. Już w roku 1941 w Karcie Atlantyckiej zostały uroczysto proklamowane cztery wolności: wolność życia, wolność religii, wolność od niedostatku oraz wolność od strachu. Poważnym osiągnięciem w dziedzinie międzynarodowej ochrony praw człowieka było przyjęcie w roku 1948 przez Zgromadzenie Ogólne Organizacji Narodów Zjednoczonych Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka.

W tym samym czasie, kiedy następował stopniowy rozwój działań związanych z ochroną praw jednostki w systemie powszechnym, odnotować można pierwsze zdarzenia sygnalizujące kształtowanie się systemu regionalnego obejmującego Europę. Rada Europy, której statut został podpisany w Londynie w dniu 5 maja 1949 r., jest jedną z najstarszych organizacji międzynarodowych o charakterze regionalnym zajmujących się ochroną praw człowieka. W roku 1949 utworzyło ją 10 państw: Belgia, Dania, Francja, Holandia, Irlandia, Luksemburg, Norwegia, Szwecja, Wielka Brytania oraz Włochy. Obecnie organizacja ta zrzesza 47 państw. Siedzibą Rady Europy jest Strasburg.²

Statut Rady Europy w sposób niezwykle ogólny odnosi się do celów Organizacji, stanowiąc, iż: „Celem Rady Europy jest osiągnięcie większej jedności między jej członkami, aby chronić i

² Zob. szerzej na temat Rady Europy: 60 lat Rady Europy: tworzenie i stosowanie standardów prawnych pod red. H. Machińskiej, Warszawa 2009; G. L. Powell, The Council of Europe, 3 International Law Quarterly (1950), s. 64 i nast.

wcielać w życie ideały i zasady, stanowiące ich wspólne dziedzictwo, oraz aby ułatwić ich postęp ekonomiczny i społeczny.”³

W listopadzie 1949 roku Komitet Ministrów – jeden z organów nowo powstałej Rady Europy - powierzył zadanie przygotowania projektu konwencji Komitetowi Ekspertów Rządowych. W dniu 7 sierpnia 1950 r. Komitet Ministrów przyjął projekt konwencji po uprzednim zrewidowaniu jego treści. W konsekwencji ostateczny tekst konwencji zawierał rozwiązania zdecydowanie ostrożniejsze, aniżeli jego pierwotna wersja. Dotyczyło to w szczególności systemu skarg indywidualnych oraz jurysdykcji Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, które przybrały postać postanowień o charakterze fakultatywnym. A zatem to od woli państwa – sygnatariusza konwencji zależało, czy jednostka będzie miała prawo wnieść skargę przeciwko państwu, które naruszyło jej prawo. Co więcej, sama jednostka została pozbawiona *locus standi* w postępowaniu przed sądem, a w jej imieniu występować miała Europejska Komisja Praw Człowieka. Wówczas przyjęty projekt konwencji nie był już w późniejszym okresie znacznie modyfikowany.⁴

Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (dalej: Europejska Konwencja Praw Człowieka bądź Konwencja Europejska), podpisana w Rzymie w 1950 r., powstała jako rezultat dążeń państw europejskich do zachowania pokoju, którego osiągnięcie stało się niezwykle ważką sprawą dla udręczonych na skutek działań kolejno I-szej oraz II-giej wojny światowej narodów. Dokument ten uważany jest za „klejnot w koronie Rady Europy”, co świadczy o jego wielkiej randze i znaczeniu, jakie wywierał i nadal wywiera na funkcjonowanie międzynarodowej ochrony praw człowieka. Konwencja Europejska uważana jest za podstawowy element europejskiego systemu ochrony praw człowieka nie tylko z uwagi na zawarty w niej oraz protokołach dodatkowych⁵ obszerny katalog gwarantowanych praw i wolności, ale także, a może przede wszystkim, ze względu na unikalny mechanizm implementacji jej postanowień, którego rdzeń stanowi działalność orzecznicza Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: Trybunału), a do 31 października 1998 r. także Europejskiej Komisji Praw Człowieka (dalej: Komisji)⁶. Dla ochrony praw człowieka zasadnicze znaczenie ma bowiem nie tyle konstruowanie katalogu praw i wolności, ale zapewnienie w ramach danego systemu skutecznych mechanizmów kontroli przestrzegania zagwarantowanych wolności i

³ Statut Rady Europy został opublikowany w Dzienniku Ustaw z 1994, Nr 118 pod poz. 565.

⁴ Zob. Szerzej na temat procedury przyjęcia Europejskiej Konwencji Praw Człowieka: M. W. Janis, R. S. Kay, A. W. Bradley, *European Human Rights Law. Text and materials*, Oxford University Press 1996, s. 18 – 29.

⁵ Do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka zawarto w sumie 14 protokołów dodatkowych, z czego protokoły nr 1, 4, 6, 7, 12 i 13 poszerzają zbiór chronionych praw.

⁶ W dniu 1 listopada 1998 r. wszedł w życie protokół dodatkowy nr 11, na podstawie którego powołano nowy Europejski Trybunał Praw Człowieka o charakterze stałym, a Europejska Komisja Praw Człowieka zakończyła swoją działalność.

praw.

Europejska Konwencja Praw Człowieka jest wyrazem głębokiego przywiązania jej sygnatariuszy do wartości pokoju, sprawiedliwości i demokracji, dla poszanowania których niezbędne jest zapewnienie skutecznych mechanizmów ochrony praw człowieka.

Europejska Konwencja Praw Człowieka stanowi podstawowy instrument realizacji zasadniczego celu Rady Europy, jakim jest ochrona praw człowieka. Organizacja ta dysponuje szeregiem mechanizmów służących urzeczywistnieniu idei ochrony jednostki, przy czym najistotniejsze z nich to konwencje międzynarodowe, opracowywane przez właściwe gremia Rady Europy celem przedstawienia państwom członkowskim do podpisania i ratyfikacji. Konwencja Europejska jest jednym z pierwszych traktatów przyjętych pod auspicjami tej organizacji i jednocześnie jest traktatem o szczególnym znaczeniu, nie tylko ze względu na swoją treść, ale może przede wszystkim z uwagi na unikatowy w skali światowej mechanizm implementacji. Dzięki istnieniu Europejskiej Konwencji Praw Człowieka można aktualnie mówić o funkcjonowaniu europejskiego porządku prawnego w sferze ochrony praw jednostki. Dokument ten tworzy bowiem w istocie szereg kryteriów, którym powinny odpowiadać systemy polityczne państw, aby uznać je za demokratyczne. Przystąpienie zatem do Konwencji, jak również dalsze uczestniczenie w jej systemie, wymaga od państwa spełnienia wielu warunków, w tym w szczególności posiadania mechanizmów gwarantujących ochronę praw jednostki.

2. EUROPEJSKA KONWENCJA PRAW CZŁOWIEKA JAKO ZASADNICZY WYZNACZNIK EUROPEJSKIEGO STANDARDU OCHRONY PRAWA DO POSZANOWANIA WŁASNOŚCI PRYWATNEJ

Twierdzenie, że podatek stanowi ingerencję w prawo własności jednostki można obecnie określić mianem truizmu. Podatek jako forma daniny publicznoprawnej w sposób naturalny kojarzy się z ingerencją państwa w prawo do poszanowania własności podatnika.

Ochrona własności stanowi współcześnie zasadę i konieczny warunek funkcjonowania demokracji wolnorynkowej.⁷ Z drugiej jednak strony prawo własności rozpatrywane jako prawo człowieka nadal budzi wiele kontrowersji i na gruncie prawa międzynarodowego brakuje jednolitego podejścia do ochrony tego prawa. Podejmowane były nawet próby zakwestionowania przynależności

⁷ Por. C. Mik, Ochrona prawa własności w prawie europejskim, [w:] O prawach człowieka w podwójną rocznicę paktów, Księga pamiątkowa w hołdzie Prof. Annie Michalskiej, Toruń 1996, s. 233.

tego prawa do kategorii podstawowych praw człowieka.⁸ Zauważyć choćby trzeba, że o prawie własności nie traktują Pakty Praw Człowieka. Prawo to jest natomiast przedmiotem ochrony dwóch innych konwencji zawartych pod auspicjami Organizacji Narodów Zjednoczonych, a mianowicie konwencji w sprawie likwidacji wszelkich form dyskryminacji rasowej z dnia 7 marca 1966 r.⁹ oraz konwencji w sprawie likwidacji wszelkich form dyskryminacji kobiet z dnia 18 grudnia 1979 r.¹⁰ Prawo jednostki do posiadania własności zarówno indywidualnie jak i wspólnie z innymi, połączone z zakazem arbitralnego pozbawiania własności, zawarte zostało w art. 17 Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka.

Praktyczne znaczenie ochrony prawa własności na gruncie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, podobnie zresztą jak pozostałych praw chronionych tym dokumentem międzynarodowym, znajduje swój wyraz w orzecznictwie organów strasburskich. To Europejski Trybunał Praw Człowieka oraz dawna Europejska Komisja Praw Człowieka w swojej działalności orzeczniczej kształtują pewne standardy ochronne wskazując jednocześnie zakres zastosowania gwarancji prawa własności oraz okoliczności, w jakich prawo to może być ograniczone.

Prawo do poszanowania własności prywatnej nie ma bowiem charakteru bezwzględnego i choć współcześnie niewiele kwestionuje jego rudymenarne znaczenie dla autonomii i godności jednostki, to podkreśla się jednocześnie wiele funkcji społecznych, jaką własność powinna pełnić.

Jednostka funkcjonująca w ramach określonej społeczności musi się zatem godzić z tym, że jej własność może być w pewnych przypadkach ograniczona, a niekiedy musi liczyć się nawet z możliwością wywłaszczenia, jeśli przemawia za tym ważny interes wspólnoty, w której żyje.

O tym, jak wiele kontrowersji budzi prawo do poszanowania własności prywatnej świadczy choćby fakt, że twórcy Europejskiej Konwencji Praw Człowieka ostatecznie nie zdecydowali się na zamieszczenie tego prawa w samej Konwencji. Decydujące znaczenie w tej mierze miał problem odszkodowań związanych z nacjonalizacją mienia i kwestia ta przesądziła o niezamieszczeniu gwarancji prawa własności w samej Konwencji.¹¹ Wskazuje się, że zawężenie zakresu ochronnego Konwencji do praw cywilnych i politycznych uzasadnione było również praktycznymi trudnościami w

⁸ Zob. M. Kępiński, Prawo do posiadania własności, [w:] R. Wieruszewski, Prawa człowieka, Wrocław 1991, s. 423.

⁹ Przyjęta w Nowym Jorku. Ratyfikowana przez Polskę i opublikowana z Dz. U. z 6 września 1969 r., Nr 25, poz. 187.

¹⁰ Przyjęta w Nowym Jorku. Ratyfikowana przez Polskę i opublikowana z Dz. U. z 2 kwietnia 1982 r., Nr 10, poz. 71.

¹¹ Por. M. A. Nowicki, Wokół Konwencji Europejskiej, Krótki komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, Wydanie III, Wolters Kluwer 2006, s. 292.

realizacji praw społecznych i ekonomicznych, a także brakiem konsensusu szczególnie biedniejszych państw na związanie się takimi zobowiązaniami.¹²

Poważne znaczenie prawa do poszanowania własności prywatnej zostało dostrzeżone dosyć szybko i w dniu 20 marca 1952 r., a zatem jeszcze przed wejściem w życie samej Konwencji, został przyjęty protokół dodatkowy (później oznaczony jako pierwszy). Prawo do poszanowania własności prywatnej zostało zawarte w art. 1 protokołu dodatkowego nr 1, którego treść jest następująca:

Każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez prawo oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego.

Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa państwa do stosowania takiego prawa, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych.

Zauważyć należy, że art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego (dalej: art. 1/1) jako jedyny wśród postanowień zawartych w Konwencji i protokołach dodatkowych wymienia wprost jako podmiot uprawniony oprócz osoby fizycznej, także osobę prawną. Ochrona obejmuje zatem przykładowo stowarzyszenie, fundację, czy też spółkę, ale już nie spółkę skarbu państwa bądź fundację z kapitałem fundacyjnym pochodzącym ze środków publicznych.¹³ Przepis ten przedmiotem ochrony nie czyni prawa własności, ale prawo do poszanowania mienia. Pojęcie mienia na gruncie prawa cywilnego funkcjonuje jako synonim wszystkich aktywów danego podmiotu, w przeciwieństwie do majątku, które obejmuje także pasywa. W orzeczeniu w sprawie *Marckx* przeciwko Belgii z dnia 13 czerwca 1979 r. Europejski Trybunał Praw Człowieka po dokonaniu analizy materiałów przygotowawczych do Konwencji oraz francuskiej wersji językowej tego dokumentu, zawierającej określenie „biens” stwierdził, że przez pojęcie „mienia” należy rozumieć własność.¹⁴

Organy strasburskie w swojej działalności jurysdykcyjnej ukształtowały autonomiczne pojęcie mienia, dostosowane do potrzeb ochrony prawa do niego i niezależne od formalnych kwalifikacji tego prawa wynikających z regulacji krajowych. Przez autonomię tego pojęcia Komisja i Trybunał rozumieją zatem *sui generis* oderwane od regulacji prawnych poszczególnych państw pojęcie

¹² C. Cakmak, Shortcomings in ECHR and Other Council of Europe Legal Documents on Human Rights, 2 Review of International Law and Politics, 2006, s. 123.

¹³ Por. B. Gronowska, T. Jasudowicz, M. Balcerzak, M. Lubiszewski, R. Mizerski, Prawa człowieka i ich ochrona, Toruń 2005, s.373.

¹⁴ Zob. wyrok ETPCz z dnia 13 czerwca 1979 r. w sprawie *Marckx* przeciwko Belgii, skarga nr 6833/74, A 31, pkt 63.

mienia¹⁵. W wyroku w sprawie *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH* przeciwko Holandii Trybunał przyjął, że pojęcie mienia nie jest ograniczone do własności danego podmiotu, ale obejmuje także inne prawa, jeśli tylko można im przypisać wartość majątkową.¹⁶

Wprowadzenie niezależnej od funkcjonującej w systemach prawnych poszczególnych państw kategorii mienia pozwoliło na zaliczenie do niej oprócz własności takich praw majątkowych jak wierzytelności stwierdzone orzeczeniem sądowym¹⁷, licencja na prowadzenie sprzedaży napojów alkoholowych¹⁸, udziały w spółce¹⁹, patent²⁰, czy świadczenie wypłacane bezrobotnemu, jeśli uzależnione jest od wcześniejszego opłacania składek ubezpieczeniowych.²¹ W ten sposób przedmiot ochrony zbliża się do pojęcia majątkowych praw nabytych.²² Może obejmować zarówno własność jak i ograniczone prawa rzeczowe, takie jak użytkowanie wieczyste i służebności. Pojęcie „mienia” obejmuje również dobra niemajątkowe, w tym głównie związane z wykonywaniem zawodu lub prowadzeniem działalności gospodarczej, szczególnie tzw. dobrą reputację.²³

Konwencja chroni prawo do poszanowania mienia, przez co należy rozumieć mienie już nabyte przez podmiot. Przedmiotem ochrony nie jest zatem prawo do nabycia własności. Rodzi to określone konsekwencje w sferze obowiązków państwa. Przede wszystkim w związku z tym, że chodzi o własność już nabytą, nie można się domagać od państwa zapewnienia dostępu do własności (inaczej ta kwestia przedstawia się w prawie Wspólnot Europejskich). Poza tym państwo nie ma obowiązku systematycznej indeksacji oszczędności bankowych lub sum pieniężnych zdeponowanych w innych instytucjach finansowych z powodu inflacji. Nie jest także zobowiązane do udzielania studentom pomocy finansowej w ramach systemu stypendialnego. Skarżący każdorazowo musi więc

¹⁵ Por. G. Matusiak, Mienie i jego ochrona na gruncie orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, Rejent nr 11 z 2005 r., s. 167.

¹⁶ Zob. wyrok ETPCz z dnia 23 lutego 1995 r. w sprawie *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH* przeciwko Holandii, skarga nr 15375/89, A 306-B, pkt 53.

¹⁷ Por. wyrok ETPCz z dnia 9 grudnia 1994 r. w sprawie *Stran Greek Refineries and Stratis Andreadis* przeciwko Grecji, skarga nr 13427/87, A 301-B, pkt. 61 i 62.

¹⁸ Zob. W. Hermeliński, Ochrona własności w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu, Palestra 2004, Nr 5-6, s. 107 oraz wyrok ETPCz z dnia 7 lipca 1989 r. w sprawie *Tre Traktörer Aktiebolag* przeciwko Szwecji, skarga nr 10873/84, A 159, pkt 53.

¹⁹ Zob. decyzję EKPCz z dnia 12 października 1982 r. w sprawie *Bramelid & Malmström* przeciwko Szwecji, skargi nr 8588/79 i 8589/79, D. R. 29.

²⁰ Zob. decyzję EKPCz z dnia 4 października 1990 r. w sprawie *Smith Kline and French Laboratories LTD*, skarga nr 12633/87.

²¹ Por. M. A. Nowicki, Wokół Konwencji Europejskiej, op. cit., s. 293.

²² Zob. E. Łętowska, Konstrukcja gwarancji własności w europejskiej konwencji z 1950 r., [w:] Rozprawy z prawa cywilnego i ochrony środowiska, Katowice 1992, s. 155.

²³ Por. C. Mik, Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, Państwo i Prawo 1993, z. 5, s. 27, a także wyrok ETPCz z dnia 26 czerwca 1986 r. w sprawie *Van Marle* i inni przeciwko Holandii, skargi nr 8543/79, 8674/79, 8675/79, 8685/79, A 101, pkt. 41 i 42.

dowieść, że był posiadaczem własności zanim wydano zaskarżony akt i to już na etapie badania dopuszczalności skargi przez Trybunał.²⁴

Art. 1/1 chroni wszystkie atrybuty własności: *ius possidendi, utendi, fruendi ab abutendi et disponendi*²⁵. Konstrukcja tego postanowienia została scharakteryzowana przez Europejski Trybunał Praw Człowieka w wyroku w sprawie *Sporrong i Lönnroth* przeciwko Szwecji. Uzasadniając swoje orzeczenie Trybunał stwierdził, że postanowienie to zawiera w istocie trzy normy:

1. pierwszą – zawartą w pierwszym zdaniu pierwszego akapitu statuującą ogólną zasadę poszanowania własności,
2. drugą - wyrażoną w drugim zdaniu tego samego akapitu zezwalającą na pozbawienie własności pod pewnymi warunkami,
3. trzecią - zamieszczoną w drugim akapicie, przyznającą państwu uprawnienie o wprowadzenia ograniczeń w korzystaniu z własności.²⁶

Normy te są ze sobą ściśle powiązane. Norma pierwsza ma wpływ na wykładnię pozostałych dwóch reguł. Druga i trzecia z nich stanowią bowiem *leges spaciales* w stosunku do pierwszej.²⁷

A zatem chociaż prawo do poszanowania własności podlega ochronie konwencyjnej, to sama Konwencja przyznaje państwu kompetencję do ingerencji w to prawo, nawet tej najdotkliwszej polegającej na pozbawieniu jednostki własności.

Pozbawienie własności polega na definitywnym przeniesieniu jej tytułu na inny podmiot, którym niekoniecznie musi być państwo. Z pozbawieniem własności nie będziemy mieli zatem do czynienia, jeśli transfer własności ma charakter tymczasowy. Wśród form pozbawienia mienia wymienia się najczęściej nacjonalizację i wywłaszczenie, a także inne sytuacje, których rezultatem jest definitywne przejście prawa własności na inny podmiot. Pozbawienie własności w drodze wywłaszczenia prowadzi do utraty przez właściciela wszystkich atrybutów własności. Jeżeli Trybunał stwierdzi, że pozbawienie własności rzeczywiście miało miejsce, wówczas bada się, czy spełnione zostały kryteria dopuszczalnej ingerencji w to prawo określone w art. 1 akapicie 1 zdaniu drugim pierwszego protokołu dodatkowego.

Wywłaszczenie w zasadzie powinno mieć charakter formalny, tzn. winno być dokonane mocą aktu władzy publicznej i skutkować przeniesieniem prawa własności. Trybunał jednak wypracował koncepcję tzw. wywłaszczenia *de facto*, które polega na zupełnej i nieodwracalnej redukcji

²⁴ Por. C. Mik, Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, op. cit., s. 28.

²⁵ Zob. C. Mik, Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, op. cit., s. 28.

²⁶ Por. wyrok ETPCz z 23 września 1982 r. w sprawie *Sporrong i Lönnroth* przeciwko Szwecji, skargi nr 7151/75 i 7152/75, A 52, pkt 61.

²⁷ Zob. wyrok ETPCz z dnia 24 października 1986 r. w sprawie *AGOSI* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 9118/80, A 108, pkt 48.

możliwości korzystania z atrybutów własności bez formalnego pozbawienia tytułu prawnego. Sytuacja taka miała miejsce w sprawie *Sporrong i Lönnroth* przeciwko Szwecji, w której za naruszenie Konwencji uznane zostały długotrwałe zezwolenia na wywłaszczenie połączone z zakazem budowy i naprawiania budynków. Przyjęta przez Trybunał koncepcja oparta jest na założeniu, że Konwencja chroni efektywne prawa w ich praktycznym wymiarze, dlatego każdorazowo należy badać rzeczywistą możliwość wykonywania swoich praw przez osobę skarżącą.

Europejska Konwencja Praw Człowieka do warunków uprawnionej ingerencji w prawo własności polegającej na pozbawieniu własności zalicza cel tej ingerencji, jakim jest realizacja określonego interesu publicznego, prawną podstawę ingerencji oraz zgodność z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego.

Słuszny cel leżący u podstaw pozbawienia jednostki jej własności rozumiany jest niezwykle szeroko. Organy strasburskie wielokrotnie podkreślały, że jedynie państwo może w sposób właściwy ustalić, jakie są potrzeby społeczeństwa i prowadzić swoją politykę społeczno-gospodarczą w sposób suwerenny. Do istotnych racji uzasadniających odebranie własności prywatnej uznawano przykładowo: cele związane z prowadzoną polityką agrarną²⁸, ochrona praw długoletnich najemców lokali mieszkalnych²⁹, polityka protekcyjniczna wobec przemysłu stoczniowego oraz lotniczego³⁰, czy też realizacja miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego.³¹

Z kolei regulacja korzystania z mienia ma miejsce wtedy, gdy danemu podmiotowi wciąż przysługuje własność, lecz korzystanie z niej jest w określony sposób ograniczone przez władzę publiczną. Środki kontroli korzystania z prawa własności dotyczą nie tyle samej własności, co poszczególnych jej atrybutów.³²

Niekiedy granica pomiędzy pozbawieniem własności a środkami kontroli korzystania z niej jest dosyć płynna, co powoduje trudności w jednoznacznym określeniu typu ingerencji. Przykładu takiej sytuacji dostarczyła sprawa dotycząca zajęcia przez organy celne samolotu spółki *Air Canada*, którego zwrot uzależniony został od zapłaty kwoty 50 000 funtów szterlingów. Skarżący twierdził, że poprzez zajęcie samolotu został pozbawiony własności. Trybunał był jednak innego zdania stwierdzając, że

²⁸ Por. wyrok ETPCz z dnia 21 lutego 1990 r. w sprawie *Håkansson and Sturesson* przeciwko Szwecji, skarga nr 11855/85, A 171-A.

²⁹ Zob. wyrok ETPCz z dnia 21 lutego 1986 r. w sprawie *James* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 8793/79, A 98.

³⁰ Por. wyrok ETPCz z dnia 8 lipca 1986 r. w sprawie *Lithgow* przeciwko Wielkiej Brytanii, skargi nr 9006/80, 9262/81, 9263/81, 9265/81, 9266/81, 9313/81, 9405/81, A 102.

³¹ Zob. wyrok ETPCz z dnia 15 listopada 1996 r. w sprawie *Tsomtsos i inni* przeciwko Grecji, skarga nr 20680/92, Reports 1996-V.

³² Por. I. Nakielska, Prawo do własności w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, Gdańsk 2002, s. 136.

skoro zajęcie samolotu miało jedynie charakter czasowy, to nie stanowiło w istocie pozbawienia mienia, a jedynie kontrolę korzystania z niego uzasadnioną polityką zapobiegania przemytowi narkotyków³³.

Za przejaw kontroli państwa nad korzystaniem z prawa do własności uznawane są zazwyczaj przypadki cofnięcia różnego rodzaju zezwoleń i licencji³⁴, ograniczenia nakładane w ramach ustawowej regulacji umów najmu i dzierżawy,³⁵ ograniczenia w połowie ryb w należącej do skarżącego rzeki,³⁶ czy też obciążenie właściciela ziemskiego kosztami utrzymania znajdujących się w jego sąsiedztwie dróg publicznych i nałożenie nań obowiązku ich odśnieżania.³⁷

Za kontrolę korzystania z własności uznano także ograniczenia w produkcji i dostawie mleka wynikające z przepisów związanych ze wspólną polityką rolną prowadzoną przez Wspólnotę Europejską.³⁸

Podobnie jak pozbawienie własności, również kontrola korzystania z własności nie może być dowolna i Konwencja Europejska przewiduje przesłanki, od spełnienia których zależy dopuszczalność tej formy ingerencji w prawo własności. Środki ograniczające własność muszą być przewidziane przez prawo, a ich zastosowanie służyć musi realizacji interesu ogólnego. A zatem warunek legalności aktualny jest zarówno w wypadku pozbawienia własności, jak i zastosowania środka kontroli własności. Nieco odmiennie aniżeli ma to miejsce w wypadku pozbawienia własności skonstruowany został drugi z warunków dopuszczalnej kontroli korzystania z własności. Konwencja wymaga bowiem, aby kontrola korzystania z własności służyła interesowi ogólnemu, który jest pojęciem szerszym od pojęcia interesu publicznego.

A zatem przewidziana przez Konwencję Europejską ochrona prawa własności realizowana jest w określonych ramach, które wypracowało orzecznictwo strasburskie na gruncie art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego, kierując się wynikającymi z treści tego artykułu trzema zasadami ochrony własności: ogólną zasadą poszanowania mienia, zasadą umożliwiającą pozbawienie własności pod pewnymi warunkami oraz zasadą trzecią wyrażającą tytuł państwa do reglamentacji korzystania z własności. Dwie ostatnie zasady określają wprost możliwość ingerencji państwa w prawo własności.

³³ Por. wyrok ETPCz z dnia 5 maja 1995 r. w sprawie *Air Canada* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 18465/91, A 316-A.

³⁴ Por. wyrok ETPCz z dnia 18 lutego 1991 r. w sprawie *Fredin* przeciwko Szwecji, skarga nr 12033/86, A – 192.

³⁵ Zob. wyrok ETPCz z dnia 19 grudnia 1989 r. w sprawie *Mellacher* i inni przeciwko Austrii, skargi nr 10522/83, 11011/84, 11070/84, A 169.

³⁶ Zob. decyzję EKPCz z dnia 21 października 1998 r. w sprawie *Jónsson* przeciwko Islandii, skarga nr 41242/98.

³⁷ Zob. decyzję EKPCz z dnia 11 stycznia 1995 r. w sprawie *Rosenberg* przeciwko Szwecji, skarga nr 22231/93.

³⁸ Por. decyzję EKPCz z dnia 1 lipca 1993 r. w sprawie *Procola* i inni przeciwko Luksemburgowi, skarga nr 14570/89.

W praktyce jednak nie wszystkie typy ograniczeń prawa własności da się zakwalifikować do jednej z tych grup. Tak więc naruszenie własności nie musi przybrać postaci jej pozbawienia ani też nie musi polegać na kontroli korzystania z niej. Jeżeli prawo własności jest w sposób oczywisty naruszone, a trudno określić, z którą z dwóch form naruszenia mamy do czynienia, wówczas rozstrzygnięcia zapadają na podstawie ogólnej zasady poszanowania prawa do korzystania ze swego mienia.³⁹

Naruszenie zasady ogólnej poszanowania mienia Trybunał stwierdził w sprawach *Erkner i Hofauer*⁴⁰, *Poiss*⁴¹ oraz *Wiesinger*⁴² przeciwko Austrii dotyczących scalania gruntów. Skarżący byli właścicielami ziemi, którzy zgodzili się na projekt scalania, nie sprzeciwiając się tymczasowemu przeniesieniu gruntów i przyjmując zaproponowane im w zamian działki. Kwestionowali jednak wartość nowych gruntów. Trybunał uznał, że w związku z tym, że przeniesienie własności ziemi miało charakter tymczasowy, nie miało miejsca pozbawienie mienia w rozumieniu art.1/1. Sytuacja ta nie dała się także zakwalifikować jako środek kontroli własności, gdyż zadaniem restrukturyzacji była poprawa jakości prowadzenia gospodarstw rolnych. Dlatego też sprawę tę rozpatrywano w kontekście zasady ogólnej poszanowania własności.

Szczególny rodzaj kontroli korzystania z własności, wymieniony wprost przez art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego to możliwość wprowadzania regulacji, których celem jest zapewnienie uiszczania podatków, innych należności lub grzywien. Jest to wyraz przysługującej państwu na swoim terytorium władzy suwerennej. Twórcy Konwencji Europejskiej chcieli podkreślić, że art. 1/1 nie zabrania państwu poboru podatków.⁴³

Zgodnie z art. 1/1 istnieje kilka rodzajów należności pieniężnych, do których pobierania uprawnione jest państwo. Pierwszym z nich są podatki, określane jako świadczenia na rzecz państwa, które pobierane są w celu niewykraczającym poza cele powszechnie uznane, jako należące do natury tego typu danin. W kształtowaniu polityki podatkowej państwu przyznany został margines swobody nie spotykany w wypadku innych środków ingerencji w prawo własności.⁴⁴

³⁹ Zob. P. van Dijk, G. J. H. van Hoof, *Theory and practice of the European Convention of Human Rights*, The Hague-London-Boston 1998, s. 626.

⁴⁰ Por. wyrok ETPCz z dnia 23 kwietnia 1987 r. w sprawie *Erkner i Hofauer* przeciwko Austrii, skarga nr 9616/81, A - 117.

⁴¹ Zob. wyrok ETPCz z dnia 23 kwietnia 1987 r. w sprawie *Poiss* przeciwko Austrii, skarga nr 9816/82, A - 117.

⁴² Zob. wyrok ETPCz z dnia 30 października 1991 r. w sprawie *Wiesinger* przeciwko Austrii r., skarga nr 11796/85, A - 213.

⁴³ Zob. I. Nakielska, *Prawo do własności w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, op. cit., s. 148.

⁴⁴ F. G. Jacobs, R. C. A. White, *The European Convention on Human Rights*, op. cit., s. 258.

3. OCHRONA PRAWA WŁASNOŚCI PODATNIKA W ORZECZNICTWIE ORGANÓW STRASBURESKICH

Podatek jako forma ingerencji w prawo do poszanowania własności prywatnej został wymieniony wprost w drugim akapicie art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego. Warto zwrócić uwagę na to, że zapis ten nie ustanawia literalnie prawa państwa do nakładania podatków, ale legitymizuje państwo do „stosowania takiego prawa, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych”. Przepis ten dotyczy zatem takich regulacji prawnych, które służą egzekwowaniu należności podatkowych, a nie wprowadzaniu obciążeń podatkowych. Tym niemniej organy strasburskie właśnie z tego przepisu wywodzą suwerenne prawo państwa do nakładania podatków⁴⁵ i konsekwentnie podkreślają to prawo przy rozpoznawaniu spraw podatkowych, w których skarżący zarzuca naruszenie art. 1/1.

Początkowo organy strasburskie sprawy związane z opodatkowaniem rozpatrywały w kontekście dopuszczalnego pozbawienia własności, opierając się w tej mierze na zasadzie ogólnej wyrażonej w art. 1/1 akapicie 1.⁴⁶ Uznawano zatem, że podatek stanowi w istocie pozbawienie własności jednostki, jednak Konwencja w art. 1/1 akapicie 2 taki rodzaj ingerencji wprost dopuszcza. Za wystarczające usprawiedliwienie obciążeń podatkowych uznawano wówczas brzmienie art. 1 ust. 2 pierwszego protokołu dodatkowego, który wprost legitymizował działania państwa w tym przedmiocie.

W decyzji z dnia 6 lutego 1967 r. wydanej w sprawie *X* przeciwko Holandii⁴⁷ jako jedyny wzorzec do badania zgodności opodatkowania w Konwencji Komisja przyjęła akapit 2 art. 1/1, tj. postanowienie dające państwu prawo do uregulowania sposobu korzystania z własności prywatnej. Od tego czasu kontynuowana jest linia orzecznicza zakładająca, że podatek nie stanowi pozbawienia własności w rozumieniu art. 1/1, a jest jedynie formą regulacji korzystania z własności wyraźnie dopuszczoną przez Konwencję. Przyjęcie tego stanowiska nie oznaczało wszak, że kompetencja

⁴⁵ Zob. decyzję EKPCz z dnia 2 grudnia 1985 r. w sprawie *Svenska Managementgruppen AB* przeciwko Szwecji, skarga nr 11036/84.

⁴⁶ Zob. M. Buquicchio-de Boer, *Tax matters and the European Convention on Human Rights, A survey of case law*, [w:] *Taxation and Human Rights, Proceedings of a Seminar held in Brussels in 1987 during the 41st Congress of the International Fiscal Association*, Vol. 12, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer – Antwerp, s. 60 jak również analizowane tam decyzje Europejskiej Komisji Praw Człowieka w sprawach nr 511/59, 551/59 I 1497/62. Zob. też decyzję EKPCz z dnia 27 września 1976 r. w sprawie *Four Companies* przeciwko Austrii, skarga nr 7427/76.

⁴⁷ Por. decyzję EKPCz z dnia 6 lutego 1967 r. w sprawie *X* przeciwko Holandii, skarga nr 2248/64.

państwa do nakładania podatków znalazła się poza wszelką kontrolą organów strasburskich. Tym niemniej w pierwszych orzeczeniach wydanych w sprawach podatkowych kognicja Trybunału i Komisji była faktycznie znacznie zawężona, gdyż ograniczała się do ustalenia, czy środek ingerencji w prawo do poszanowania własności rzeczywiście stanowił podatek. W przypadku uzyskania odpowiedzi twierdzącej poprzestawano na stwierdzeniu, że jest to forma ingerencji w prawo własności wyraźnie dopuszczona przez akapit 2 art. 1/1.

W nieco późniejszych orzeczeniach za kryterium ograniczające swobodę państwa w nakładaniu podatków przyjmowano wymóg, aby opodatkowanie znajdowało podstawę prawną, służyło interesowi ogólnemu oraz aby nie stanowiło nadmiernego ciężaru prowadzącego niemalże do konfiskaty mienia.⁴⁸ Rzadko kiedy dochodziło do ustalenia, że podatek nadmiernie ingeruje w prawo własności jednostki z uwagi na przyznanie państwu szerokiego marginesu swobody w ustalaniu najwłaściwszych form i metod opodatkowania.⁴⁹

Jedną ze spraw, w której Europejska Komisja Praw Człowieka w sposób klarowny opisała koncepcję ochrony prawa własności podatnika na gruncie art. 1/1 była sprawa *Travers* przeciwko Włochom.⁵⁰ Sprawa dotyczyła włoskiego przepisu nakładającego obowiązek potrącania podatku z wypłat dokonywanych niezależnym konsultantem. Regulacja taka prowadziła do nadpłaty podatku, której zwrot dokonywany był z opóźnieniem do 5 lat wraz odsetkami, których wysokość była niższa od stopy inflacji. Uzasadniając swoją decyzję z dnia 16 stycznia 1995 r. Komisja stwierdziła, że: „Jakkolwiek zasadą jest, że opodatkowanie stanowi ingerencję w prawo zagwarantowane w art. 1 akapit 1 pierwszego protokołu dodatkowego, to ingerencja ta jest uzasadniona brzmieniem art. 1 akapit 2 pierwszego protokołu dodatkowego, który wprost ustanawia wyjątek na rzecz podatków. Konstatacja ta nie wyłącza jednak Komisji z możliwości zbadania, czy w sposób prawidłowy zastosowano art. 1 akapit 2 pierwszego protokołu dodatkowego. Komisja wskazuje, że art. 1 akapit 2 powinien być interpretowany w świetle zasady ogólnej wyrażonej w zdaniu pierwszym art. 1. Wobec tego przyjąć należy, że ingerencja w prawo własności musi spełniać kryterium słusznej równowagi pomiędzy wymaganiami interesu ogólnego a ochroną praw jednostki, która to zasada zawarta jest w art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego jako całości. A zatem pomiędzy zastosowanym środkiem ingerencji, a celem dla którego go zastosowano musi zachodzić stosunek racjonalnej proporcji.” Dalej Komisja stwierdza, że: „Finansowe obciążenie wynikające z podwyższenia podatku może naruszyć tę

⁴⁸ Zob. Decyzję EKPCz z dnia 6 października 1982 r. w sprawie *X*. Przeciwko Francji, skarga nr 9889/82.

⁴⁹ Por. P. Baker, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, *European Taxation*, August 2000, s. 303.

⁵⁰ Por. decyzję EKPCz z dnia 16 stycznia 1995 r. w sprawie *Travers* i inni przeciwko Włochom, skarga nr 15117/89

gwarancję [poszanowania własności – przyp. A.L.R.], jeśli stanowi dla jednostki nadmierny ciężar (*excessive burden*) albo zasadniczo nadwyręża jej sytuację finansową”.

W jednej ze spraw skarżący zarzucał, że władze austriackie nałożyły na niego nadmierny w stosunku do przewinienia ciężar, jako że oprócz konfiskaty przemyconych przez niego różnych dóbr, zobowiązały go do zapłaty należnego od tych towarów cła oraz podatku. Ponadto, skarżący musiał zapłacić karę finansową. W ocenie skarżącego takie działania przybrały postać podwójnej penalizacji i tym samym stanowiły nadmierną ingerencję w jego prawo własności. Szczególne zastrzeżenia skarżącego budził automatyzm orzeczenia przepadku rzeczy objętych przemytem, nie pozostawiający właściwym organom żadnej swobody decyzyjnej.

Europejska Komisja Praw Człowieka wydając decyzję z dnia 3 marca 1978 r.⁵¹ dokonała analizy regulacji prawnych poszczególnych państw – stron Konwencji i doszła do wniosku, że większość systemów prawnych państw przewiduje sankcje przepadku rzeczy objętych przemytem, a także dodatkowe sankcje pieniężne. Znana jest również w tych systemach prawnych praktyka obciążania należnościami celnymi i podatkowymi importu tych dóbr, mimo orzeczenia ich przepadku. Co więcej, w kilku państwach, tj. w Belgii, we Włoszech, w Szwajcarii oraz w Wielkiej Brytanii prawo przewiduje obligatoryjny przepadek przedmiotów objętych przemytem. W konkluzji Komisja stwierdziła, że dotkliwość kar przewidzianych przez prawo austriackie związanych z przemytem towarów jest znacznie mniejsza, aniżeli sankcje przewidziane w systemach prawnych innych państw. Nadto, wobec skarżącego nie wymierzono najwyższej z dopuszczalnych kar pieniężnych. Całość obciążeń nałożonych na skarżącego nie była zatem tak znaczna, aby prowadziła do naruszenia akapitu 2 art. 1/1.

W praktyce trudno jest sobie wyobrazić sytuację, w której państwo demokratyczne, funkcjonujące w oparciu o reguły gospodarki rynkowej, wprowadziłoby takie obciążenia podatkowe, które skutkowałyby *de facto* konfiskatą mienia jednostki. Warto przy tym odnotować, że jedynie państwa, w których panuje ustrój demokratyczny, spełniają kryterium przynależności do Rady Europy i tym samym mogą być stronami Europejskiej Konwencji Praw Człowieka. Tymczasem z początkowej linii orzeczniczej organów strasburskich, w szczególności Komisji można wyciągnąć wniosek, że wyłącznie takie opodatkowanie stanowi ingerencję w prawo do poszanowania własności prywatnej naruszającą art. 1/1.

Oczywiście nie można wykluczyć sytuacji wyjątkowych – stanu wojny, zamachu stanu i przejścia władzy w państwie przez podmiot nie realizujący zasad praworządności i poszanowania praw człowieka, w tym prawa własności, jednak są to wypadki rzadkie. Nie taka też była zdaje się

⁵¹ Zob. decyzję EKPCz z dnia 3 marca 1978 r. w sprawie X. Przeciwko Austrii, skarga nr 7287/75

intencja twórców Konwencji, aby chronić prawa jednostki jedynie w stanach wyjątkowych. Zresztą sama Konwencja na wypadek takich stanów przewiduje możliwość uchylecia stosowania niektórych jej postanowień przez państwo.⁵² A zatem koncepcja, zgodnie z którą opodatkowanie narusza art. 1/1 jedynie wówczas, gdy w sposób istotny narusza jego sytuację finansową prowadząc niemalże do konfiskaty wydawała się być niepraktyczna i pozbawiona racjonalnych podstaw. Do podobnego wniosku doszły też organy strasburskie, które z czasem wypracowały nowe kryterium pozwalające na bardziej elastyczną ocenę sytuacji podatnika, a mianowicie kryterium proporcjonalności.

Zasada proporcjonalności, w myśl której środek ingerencji w prawa i wolności jednostki powinien pozostawać w rozsądnej proporcji do celu, jaki ma być za jego pomocą osiągnięty, stanowi kryterium kontroli zgodności ingerencji we wszystkie prawa chronione Konwencją. Proporcjonalność wkroczenia w prawa obywateli jest ogólnie uznawanym kryterium oceny prawidłowości funkcjonowania państwa prawa.⁵³

Spełnienie warunku proporcjonalności obciążenia należnościami podatkowymi stanowiło wielokrotnie przedmiot ustaleń Trybunału oraz Komisji. Także w tej kwestii stanowisko organów strasburskich wobec działań państwa należałoby określić jako liberalne.

Analiza środków ingerencji w prawo własności w świetle zasady proporcjonalności sprowadza się do ustalenia, czy pomiędzy interesem ogólnym a ochroną indywidualnych praw jednostki zaistniała słuszna równowaga. Kwestia ta bardzo często podnoszona była przez podatników, którzy twierdzili, że zostały na nich nałożone ciężary niewspółmierne do korzyści, jakie miała odnieść wspólnota.

W sprawie *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse* oraz grupy 15 tys. osób przeciwko Szwecji, skarżący domagali się stwierdzenia naruszenia art. 1/1. Sprawa dotyczyła jednorazowego podatku od dochodów zakładów ubezpieczeniowych oraz innych podmiotów zajmujących się wzajemnymi ubezpieczeniami emerytalnymi. Działalność w zakresie wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych opodatkowana była w Szwecji na warunkach preferencyjnych. Państwo chciało w ten sposób zachęcać swoich obywateli do pozyskiwania dodatkowych źródeł zaopatrzenia emerytalnego. Podmioty zajmujące się tymi ubezpieczeniami, środki uzyskane ze składek emerytalnych inwestowały, pomnażając w ten sposób kapitał swoich członków. System ten bowiem zakładał, że wyłącznymi udziałowcami zakładów wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych są

⁵² Chodzi tutaj o klauzulę derogacyjną zawartą w art. 15 Konwencji.

⁵³ E. Łętowska, *Prawo do prywatności w Europie*, Materiały edukacyjne przygotowane w ramach programu Socrates Grundtvig Action I, "Law through Experience" / 116881-CP-1-2004-SK-GRUNDTVIG-G11, s. 7.

sami ubezpieczeni i wobec tego wszelkie zyski zakładu mogły być przekazane tylko na rzecz ubezpieczonych.

W roku 1987 Szwecja przeżywała kryzys gospodarczy, wzrastało bezrobocie, a różnice w dochodach między poszczególnymi grupami społecznymi były coraz bardziej widoczne. Jednym z niewielu sektorów gospodarki, który w owym czasie funkcjonował nadzwyczaj dobrze, były wzajemne ubezpieczenia emerytalne, przynoszące wbrew powszechnej tendencji dosyć znaczne zyski. Wówczas to rząd szwedzki, chcąc złagodzić skutki kryzysu, zdecydował o wprowadzeniu jednorazowego podatku od dochodów uzyskanych przez podmioty zajmujące się wzajemnymi ubezpieczeniami emerytalnymi. Podatek obejmował jedynie te podmioty, których wartość aktywów przekraczała 10 milionów koron szwedzkich, co dotyczyło łącznie 200 spółek, spółdzielni i funduszy. Co istotne, jako oficjalne uzasadnienie wprowadzenia nowych regulacji wskazano właśnie kryzys finansowy i związany z tym deficyt budżetowy, jak również potrzebę zmniejszenia znacznej dysproporcji w dochodach różnych grup społecznych. Podkreślano równocześnie, że wprowadzenie jednorazowego podatku od dochodów uzyskanych przez zakłady wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych stanowi zdecydowanie mniej dotkliwy środek, aniżeli całkowita zmiana opodatkowania tej działalności, podlegającej jak dotąd regułom preferencyjnym.

Skarżącym był zakład ubezpieczeń (*Wasa Liv Ömsesidigt*) oraz fundacja (*Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse*) zajmujący się wzajemnymi ubezpieczeniami na życie oraz grupa 15 tysięcy ubezpieczonych – uczestników wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych. Stając przed Europejską Komisją Praw Człowieka skarżący twierdzili, że uchwalone regulacje podatkowe dotyczące jednorazowego podatku od dochodów zakładów wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych mają charakter arbitralny i nie znajdują racjonalnego uzasadnienia. Ich wprowadzenie narusza zasadę proporcjonalności, która powinna być zachowana pomiędzy interesem ogółu, a ochroną praw jednostki, gdyż nadmiernie obciąża wąską grupę społeczeństwa, tj. ubezpieczonych. Choć formalnie podmiotami, na których ciąży obowiązek podatkowy są zakłady ubezpieczeniowe, to rzeczywisty, ekonomiczny ciężar nowego podatku będzie spoczywać na ubezpieczonych. Arbitralność tych regulacji polega – zdaniem skarżących – na tym, że w żaden sposób nie precyzują one, w jakim stopniu każdy z ubezpieczonych będzie musiał partycypować w ciężarze podatku. Nadto, chociaż podatek dotyczy tylko podmiotów o wartości aktywów powyżej 10 milionów koron szwedzkich, więc zasadniczo tych największych, to ustawodawca w ogóle nie wziął pod uwagę sytuacji poszczególnych ubezpieczonych, których nowa regulacja bezpośrednio dotknie. Często bowiem osoby biedniejsze, o mniejszym wkładzie kapitałowym są członkami większych zakładów ubezpieczeniowych i to ich w największym stopniu obciąży nowy podatek. Nie bez znaczenia w ocenie skarżących pozostawała

również okoliczność, że wpływy do budżetu z tego podatku stanowiły 1/3 wszystkich dochodów budżetowych, których źródłem są podatki dochodowe. Okoliczności te uzasadniały zdaniem skarżących tezę, że nowe opodatkowanie jako środek arbitralny, dyskryminujący i nie odpowiadający zasadzie proporcjonalności ingerencji w prawo własności naruszał art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego.

Uzasadniając swoją decyzję z dnia 14 grudnia 1988 r.⁵⁴ Europejska Komisja Praw Człowieka w pierwszym rzędzie stwierdziła, że odebranie części dochodów grupy społecznej znajdującej się w dobrej sytuacji finansowej po to, by przekazać ją grupom będącym w sytuacji mniej korzystnej, stanowi uzasadnioną przyczynę ingerencji w prawo własności i spełnia wymóg realizacji interesu ogólnego. Biorąc pod uwagę kryzys gospodarczy Szwecji oraz uprzywilejowaną pod względem podatkowym działalność zakładów wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych Komisja stwierdziła, że jednorazowy podatek od dochodów nie naruszał zasady proporcjonalności.

Z powyższego wynika zatem, że jednorazowe opodatkowanie wyłącznie wąskiej grupy podmiotów, podatkiem o charakterze nadzwyczajnym, nie narusza zasady proporcjonalności. Warto też zauważyć, że przy okazji rozpoznawania tej sprawy Komisja poruszyła dosyć istotną kwestię a mianowicie problematykę pojęcia ofiary naruszenia w rozumieniu art. 34 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (w momencie wydawania decyzji był to art. 25).

Skarżącymi, oprócz dwóch podmiotów gospodarczych zajmujących się działalnością ubezpieczeniową, była także grupa 15 tysięcy osób fizycznych, którą stanowili uczestnicy wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych. Skarżący twierdzili, że nowy podatek od dochodów zakładów ubezpieczeń dotknął ich w sposób bezpośredni, jako że to oni ostatecznie ponieśli jego rzeczywisty ciężar. Komisja nie podzieliła jednak tego stanowiska twierząc, że chociaż faktycznie ekonomiczne skutki opodatkowania dotknęły grupę ubezpieczonych, to nie można ich było uznać za ofiary naruszenia Konwencji. Komisja przypominała koncepcję ofiary na gruncie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, która zakłada że może być nią jedynie osoba bądź grupa osób bezpośrednio dotkniętych działaniem władz państwowych.⁵⁵ W ocenie Komisji, kryterium to nie zostało spełnione w wypadku grupy osób ubezpieczonych, których obciążenie podatkowe dotknęło w sposób pośredni. W konsekwencji jedynie zakłady ubezpieczeń będące podatnikami tego podatku mogły być uznane za ofiary naruszenia i wyłącznie tym podmiotom przysługiwała ochrona konwencyjna.

⁵⁴ Por. decyzję EKPCz z dnia 14 grudnia 1988 r. w sprawie *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse* oraz grupy 15 tys. osób przeciwko Szwecji, skarga nr 13013/87.

⁵⁵ Zob. wyrok ETPCz z dnia 15 lipca 1982 r. w sprawie *Eckle* przeciwko Niemcom, skarga nr 8130/78, A 65, pkt 66.

Zaprezentowane w powyższej sprawie stanowisko Europejskiej Komisji Praw Człowieka wydaje się nazbyt formalistyczne i podważa zasadę efektywnej ochrony praw jednostki. Europejska Konwencja Praw Człowieka została powołana przede wszystkim dla ochrony praw jednostek i chociaż gwarantuje także niektóre prawa osobom prawnym, w tym w szczególności prawo do poszanowania własności prywatnej, to nie ulega wątpliwości, że poprzez ochronę osoby prawnej realizowane są przede wszystkim prawa osób ją kreujących. Zwrócić też należy uwagę na to, że organy strasburskie w swojej działalności orzeczniczej niejednokrotnie przyznawały przymiot ofiary naruszenia osobom fizycznym pozostającym w bezpośredniej relacji prawnej i ekonomicznej z osobami prawnymi, np. wspólnikom spółek handlowych.⁵⁶ Wprawdzie sprawy te dotyczyły wspólników mających większość udziałów w danej spółce, tym niemniej nie zmienia to faktu, że rzeczywistą ofiarą naruszenia w wypadku ograniczenia własności osoby prawnej są osoby fizyczne uczestniczące w tej osobie, czy to w charakterze wspólników, akcjonariuszy, czy też uczestników zakładów ubezpieczeń wzajemnych.

Powyższa uwaga jest o tyle istotna, że skarżący podnosili zarzut arbitralności wprowadzonych regulacji prawnych, jako że ustawodawca ustanawiając podatek od dochodów zakładów wzajemnych ubezpieczeń emerytalnych w ogóle nie brał pod uwagę partykularnych interesów uczestników tych ubezpieczeń. Tymczasem z uwagi na specyfikę funkcjonowania tych ubezpieczeń, w których każdy uczestnik sam bezpośrednio partycypował zarówno w dochodach, jak i w ryzyku prowadzonych przez zakłady ubezpieczeń inwestycji, jak również ze względu na doniosłość społeczną tego systemu, którego celem było uzupełnienia systemu świadczeń państwowych, warto było podjąć próbę analizy tych regulacji pod kątem ich zgodności z zasadą proporcjonalności i racjonalności ingerencji w prawa jednostek. Nadto, skarżący podnosili zarzut dyskryminacyjnego traktowania przez ustawodawcę twierdząc, że nowy podatek w ogóle nie uwzględniał indywidualnej sytuacji poszczególnych członków zakładów ubezpieczeń, poprzestając na ustaleniu kondycji finansowej samego zakładu (podatek dotyczył bowiem jedynie najzasobniejszych instytucji). Wszystkie te argumenty niestety nie były przedmiotem analizy Komisji, z uwagi na odmowę przyznania grupie ubezpieczonych przymiotu ofiary naruszenia.

Państwo dysponuje szerokim marginesem swobody zarówno w odniesieniu do celów, które zamierza realizować, jak również w doborze środków ich realizacji. Podatek jako instytucja prawa finansowego z założenia ma charakter ogólny, co oznacza że jego wprowadzenie i egzekwowanie nie wiąże się ze ściśle określonym zadaniem państwa. Innymi słowy każdy podatek pobierany jest w interesie ogólnym stanowiąc dochód budżetowy i sprzeczne z istotą podatku byłoby powiązanie tej

⁵⁶ Zob. decyzję EKPCz z dnia 17 lipca 1980 r. w sprawie *Kaplan* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 7598/76, pkt 131.

daniny z określonym celem społecznym. Skoro zatem jego ustanowienie zawsze będzie służyło interesowi ogólnemu, to w myśl akapitu 2 art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego taka ingerencja będzie uzasadniona. Tym niemniej w niektórych sprawach podatnicy próbowali wykazywać, że cel wprowadzenia opodatkowania nie odpowiadał interesowi ogólnemu.

W sprawie *Svenska Managementgruppen AB* przeciwko Szwecji skarżący twierdzili, że wprowadzenie podatku od udziału w zyskach przedsiębiorstw nie służyło interesowi ogólnemu, a miało na celu przyznanie większej kontroli związkom zawodowym nad działalnością tych przedsiębiorstw. Dochody uzyskane z tego opodatkowania przekazywane były na rzecz Narodowego Funduszu Ubezpieczeń Emerytalnych, przy czym gromadzone były na odrębnym rachunku zarządzanym przez specjalnie do tego powołane komisje. Zadaniem tych komisji było administrowanie zgromadzonymi środkami poprzez dokonywanie zakupu udziałów w przedsiębiorstwach i tym samym uzyskiwanie określonego wpływu na ich funkcjonowanie. Ustawa regulująca funkcjonowanie tychże komisji wprowadzała ograniczenia co do ilości udziałów nabytych w danym przedsiębiorstwie. Jednocześnie przepisy zezwalały na czasowe przejęcie połowy głosów związanych z udziałami nabytymi przez komisje przez związki zawodowe działające przy danej spółce. W ten sposób związki zawodowe uzyskiwały w pewnym zakresie wpływ na funkcjonowanie danego przedsiębiorstwa.

Uzasadniając swoją decyzję Europejska Komisja Praw Człowieka wyraziła stanowisko często prezentowane w orzeczeniach organów strasburskich, zgodnie z którym państwu przysługuje znaczny margines swobody w doborze celów swojej polityki i wobec tego wprowadzenie podatku od udziałów w zyskach przedsiębiorstw nie naruszało art. 1/1.⁵⁷

Z powyższego orzeczenia wynika zatem, że chociaż podatki stanowią ingerencję w prawo do poszanowania własności prywatnej będące przedmiotem ochrony Konwencji, to zdaniem organów strasburskich jest to ingerencja wyraźnie dopuszczona przez art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego. Państwu zaś przysługuje szeroki margines swobody w nakładaniu podatków będących instrumentem prowadzonej przez państwo polityki społeczno- gospodarczej. Obciążenie jednostki podatkiem może prowadzić do naruszenia jej prawa do spokojnego korzystania z własności jedynie wówczas, gdy stanowi dla niej ciężar nie do zniesienia albo gdy w sposób istotny narusza jej sytuację finansową. Pomiedzy zastosowanym środkiem ingerencji, a celem, któremu ma służyć, musi zachodzić słuszna równowaga. Ustalenie, czy kryterium to zostało spełnione należy do organów strasburskich. Komisja stwierdziła również, że: „w pierwszej kolejności do władz krajowych należy decyzja w przedmiocie

⁵⁷ Zob. decyzję EKPCz z dnia 2 grudnia 1985 r. w sprawie *Svenska Managementgruppen AB* przeciwko Szwecji, skarga nr 11036/84

rodzaju podatku bądź innego obciążenia, jakie mają być wprowadzone. Decyzje z tym związane wymagają analizy sytuacji politycznej, gospodarczej i społecznej, które Konwencja pozostawia do kompetencji państwa z tego względu, że organy krajowe mogą lepiej ocenić tę sytuację. Wobec tego państwom należy w tej mierze przyznać szeroki margines swobody.”⁵⁸

Oprócz powyżej wskazanych kryteriów uzasadnionego celu ingerencji w prawo do poszanowania własności prywatnej oraz proporcjonalności naruszenia wobec celu, któremu ma służyć, tj. warunku słusznej równowagi pomiędzy dobrem wspólnym a ochroną praw jednostki, przedmiotem zainteresowania organów strasburskich w sprawach wnoszonych przez podatników była legalność opodatkowania. Pierwszy protokół dodatkowy w art. 1 akapicie 2 zezwala na stosowanie środków kontroli korzystania z własności jedynie wówczas, gdy znajdują one podstawę prawną.

Jak wskazuje początkowa praktyka organów strasburskich, warunek legalności opodatkowania spełniony był wówczas, gdy określona danina publiczna znajdowała oparcie w obowiązujących przepisach prawa, przy czym poza zainteresowaniem Komisji i Trybunału była jakość przepisów prawnych wprowadzających dany podatek. Nadto, priorytetowe znaczenie w zakresie interpretacji przepisów wprowadzających opodatkowanie przywiązywano do działalności orzeczniczej sądów krajowych. W decyzji o niedopuszczalności skargi w sprawie *Kaira* przeciwko Finlandii Europejska Komisja Praw Człowieka wprost stwierdza, że: „Spór dotyczył głównie interpretacji postanowień związanych z obliczeniem podatku farmaceutycznego (...) Komisja wskazuje, że spór rozstrzygnięty był przez Najwyższy Sąd Administracyjny, który działając w ramach swoich kompetencji i stosując właściwe prawo ustalił, że sposób kalkulacji podatku odpowiadał prawu.”

A zatem poprzez przyjęcie za prawidłowe ustaleń zarówno faktycznych jak i prawnych dokonanych przez sąd krajowy, Komisja Europejska uznała konkretne obciążenie podatkowe za zgodne z prawem, nie dokonując już samodzielnej interpretacji przepisów prawa wewnętrznego i nie badając jego jakości. Dopiero w późniejszych orzeczeniach kryterium legalności w sprawach wnoszonych przez podatników nabrało większego znaczenia i stało się przedmiotem wnikliwszej analizy organów strasburskich.

Próbę zakwestionowania legalności podatków z powodu niewłaściwej ich publikacji podjęto w sprawie *Špaček* przeciwko Czechom⁵⁹. Sprawa dotyczyła regulacji związanych z prowadzeniem ksiąg podatkowych, które to przepisy nie zostały opublikowane w oficjalnym zbiorze aktów

⁵⁸ Por. decyzję EKCz z dnia 16 stycznia 1995 r. w sprawie *Travers* i inni przeciwko Włochom, skarga nr 15117/89. Podobne stanowisko zostało wyrażone przez EKPCz w decyzji z dnia 2 grudnia 1985 r. w sprawie *Svenska Managementgruppen AB* przeciwko Szwecji, skarga nr 11036/84 oraz w decyzji z dnia 15 maja 1996 r. w sprawie *Kaira* przeciwko Finlandii, skarga nr 27109/95.

⁵⁹ Por. wyrok ETPCz z dnia 9 listopada 1999 r. w sprawie *Špaček* przeciwko Czechom, skarga nr 26449/95.

prawnych, a jedynie w biuletynie wydawanym przez Ministra Finansów. Podatnik zmieniając rodzaj prowadzonych ksiąg podatkowych nie spełnił warunku umożliwiającego taką zmianę (podwyższenie podstawy opodatkowania), a uregulowanego w instrukcji ministra finansów zamieszczonej w rzeczonym biuletynie. Z powodu prowadzenia tych ksiąg podatkowych mimo braku podwyższenia podstawy opodatkowania, który to warunek został zawarty w regulacjach opublikowanych w biuletynie finansowym, wobec podatnika powstała zaległość podatkowa, którą starały się wyegzekwować organy podatkowe. W postępowaniu przez organami strasburskimi skarżący twierdził, że nałożenie na podatnika obowiązków związanych z wymiarem podatków poprzez regulacje nie opublikowane w oficjalnym publikatorze narusza zasadę legalności opodatkowania. Rozpoznając sprawę Europejski Trybunał Praw Człowieka podkreślił, że pod terminem „prawo” należy rozumieć zarówno prawo stanowione jak i orzecznictwo. Wymóg legalności ingerencji w prawa jednostki stawia przed prawem krajowym konieczność spełnienia warunku jakości. Oznacza to, że prawo stanowiące podstawę ingerencji w prawa i wolności człowieka powinno być dostępne i precyzyjne.⁶⁰

Ostatecznie jednak zarówno Komisja⁶¹ jak i Trybunał uznały, że w tym przypadku nie doszło do naruszenia art. 1/1, gdyż regulacje dotyczące podatków były dostępne i miały moc prawną. Poza tym skarżący jako osoba prawna, w przeciwieństwie do indywidualnego podatnika mógł i powinien zasięgnąć porady specjalistów w dziedzinie prawa.⁶²

Dokonując analizy jakości prawa stanowiącego podstawę do nakładania obowiązków na podatnika organy strasburskie często rozpatrywały skargi związane z retrospektywnym działaniem regulacji podatkowych. W każdym jednak przypadku dochodziły do wniosku, że regulacje te nie naruszały gwarancji wynikających z art. 1/1.

W pierwszej z nich, w sprawie *A, B, C & D* przeciwko Wielkiej Brytanii⁶³ Ustawa Finansowa z 1978 r. ustanawiała z mocą wsteczną reguły mające na celu przeciwdziałanie szczególnej formie uchylania się od opodatkowania polegającej na podejmowaniu dodatkowej działalności w formie spółki tylko po to, aby poniesioną z tej działalności stratę móc potrącić z przychodami z innych źródeł.

Wydając decyzję z dnia 10 marca 1981 r. Europejska Komisja Praw Człowieka podkreśliła znaczenie zasady subsydiarności, w oparciu o którą funkcjonuje system strasburski, a zakładającej, że

⁶⁰ Zob. pkt 54 wyroku ETPCz w sprawie *Špaček* przeciwko Czechom.

⁶¹ Zob. decyzję EKPCz w tej samej sprawie z dnia 14 października 1996 r.

⁶² Zob. pkt 59 wyroku ETPCz w sprawie *Špaček* przeciwko Czechom.

⁶³ Zob. decyzję EKPCz z dnia 10 marca 1981 w sprawie *A, B, C i D* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 8531/79.

w pierwszej kolejności do państwa należy uznanie, czy zachodzi potrzeba ingerencji w prawo jednostki.⁶⁴ W konsekwencji Komisja orzekła, że wprowadzenie regulacji podatkowych z mocą wsteczną było konieczne, a zastosowany środek był proporcjonalny do celu, jakim było przeciwdziałanie praktykom uchylania się od opodatkowania. W ten sposób EKPCz *implicite* przyjęła, że ingerencja w prawo do poszanowania własności prywatnej spełniła kryterium legalności, mimo że w momencie podejmowania czynności podlegających opodatkowaniu podatnik nie miał świadomości spoczywających na nim obowiązków, bo stosowne regulacje prawne jeszcze nie obowiązywały. Zaś jedynym argumentem uzasadniającym złamanie zasady *nullum tributum sine lege* było zapobieżenie działaniom zmierzającym do uchylania się od opodatkowania.

Z kolei w sprawie *Building Societies* przeciwko Wielkiej Brytanii⁶⁵ ustawa wprowadzała z mocą wsteczną regulacje dotyczące pewnej grupy podatników – spółdzielni budowlanych, w tym skarżących. Celem tych przepisów było konwalidowanie postanowień wcześniejszej ustawy, która wprowadzała nowe zasady opodatkowania spółdzielni. Na skutek wprowadzenia nowych regulacji prawnych, zmieniających m.in. okresy rozliczeniowe dla opodatkowania odsetek wypłacanych członkom spółdzielni, powstała sytuacja, w której przez pewien czas odsetki nie podlegałyby opodatkowaniu. Celem uniknięcia tej sytuacji parlament brytyjski uchwalił przepisy przejściowe, na podstawie których możliwe byłoby pobranie podatku za okres nie podlegający opodatkowaniu ani według starych, ani też nowych zasad. Przepisy te zostały jednak zakwestionowane z przyczyn proceduralnych. Zaskarżone przepisy wprowadzone z mocą wsteczną miały na celu naprawienie błędów proceduralnych.

Skarżący twierdzili, że przepisy o skutku retroaktywnym zostały wprowadzone jedynie po to, aby uniemożliwić skarżącym zwrot podatku, który w ich ocenie został pobrany niesłusznie. Skarżący twierdzili bowiem, że na skutek regulacji przejściowych dotyczących odcinka czasu nie objętego nową regulacją odsetki wypłacane członkom spółdzielni za ten okres zostały opodatkowane dwa razy.

Trybunał nie zgodził się z tym stanowiskiem i podzielając zdanie rządu brytyjskiego uznał, że przepisy przejściowe miały na celu jedynie niedoprowadzenie do sytuacji, w której odsetki wypłacane w pewnym okresie czasu nie podlegałyby w ogóle opodatkowaniu. Temu samemu celowi służyły później wprowadzone przepisy, którym nadano skutek retroaktywny – konwalidujący wcześniejsze regulacje.

⁶⁴ Reguła ta została w sposób obszerny opisana w wyroku ETPCz z dnia 7 grudnia 1976 r. w sprawie *Handyside* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 5473/92, A 24, pkt 48.

⁶⁵ Por. wyrok ETPCz z dnia 23 października 1997 r. w sprawie *The National & Provincial Building Society, he Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 117/1996/736/933-935, Reports 1997 – VII.

Dalej Trybunał stwierdził, że w interesie publicznym leżą wszelkie działania państwa przeciwdziałające sytuacji nieuzasadnionego wyłączenia od opodatkowania pewnej grupy osób, która to sytuacja jest konsekwencją zmiany regulacji prawnych.⁶⁶ Także w tym przypadku Trybunał nie stwierdził naruszenia art. 1/1, uznając że regulacje te czyniły zadość zasadzie równowagi między interesem skarżących oraz interesem ogólnym.

Sprawa *Voggenberger Transport GmbH* przeciwko Austrii⁶⁷ dotyczyła sytuacji, w której ustawa z mocą wsteczną precyzowała wcześniej wprowadzoną regulację dotyczącą zwolnień od podatku drogowego. Na podstawie przepisów w nowym brzmieniu skarżący został pozbawiony zwolnienia z podatku. Komisja uznała, że ingerencja w prawo własności była zgodna z prawem, służyła bowiem uzasadnionemu celowi oraz stanowiła środek proporcjonalny dla jego osiągnięcia.

Skutek retroaktywny regulacji prawnych podnoszony był także jako argument przemawiający na korzyść podatnika. Podatnicy często próbowali kwestionować obciążenia podatkowe na tej podstawie, że przepisy je ustanawiające zostały później uznane za niezgodne z konstytucją. Argumentowali, że tak jak możliwe jest wprowadzenie retroaktywnej regulacji podatkowej, tak i uchylene przepisów niekonstytucyjnych powinno mieć moc wsteczną, a nie działać jedynie na przyszłość. Organy strasburskie uznawały jednak, że takie działanie państwa nie narusza art. 1/1.

Do takiej konkluzji doszła Europejska Komisja Praw Człowieka w sprawie *J.R.* przeciwko Niemcom.⁶⁸ Sprawa ta dotyczyła regulacji określających kwotę wolną od opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznym. Skarżący twierdził, że regulacje te pozostawały w sprzeczności z konstytucyjną zasadą nakładania obciążeń podatkowych odpowiadających zdolności płatniczej podatnika. Jego argumenty nie przekonały jednak organów podatkowych ani też sądów rozpatrujących odwołania od decyzji tych pierwszych.

Następnie przepisy ustanawiające kwotę wolną od opodatkowania zostały uznane przez Federalny Trybunał Konstytucyjny za niezgodne z konstytucją, przy czym w myśl orzeczenia Trybunału zakwestionowane przepisy miały utracić moc z dniem uchwalenia nowych przepisów.

Z powyższą konstatacją nie zgodził się podatnik – *J.R.*, którego zdaniem takie rozstrzygnięcie sprawy, uniemożliwiające mu zakwestionowane wysokości podatku ustalonej w oparciu o przepisy, które zostały uznane za niekonstytucyjne, narusza jego prawo do poszanowania własności w sposób niezgodny z art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego.

⁶⁶ Por. wyrok ETPCz z dnia 23 października 1997 r. w sprawie *The National & Provincial Building Society, he Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society* przeciwko Wielkiej Brytanii, pkt 81.

⁶⁷ Por. decyzję EKPCz z dnia 12 października 1994 r. w sprawie *Voggenberger Transport GmbH* przeciwko Austrii, skarga nr 21294/93.

⁶⁸ Zob. decyzję EKPCz z dnia 18 października 1995 r. w sprawie *J.R.* przeciwko Niemcom, skarga nr 22651/93.

Europejska Komisja Praw Człowieka nie podzieliła stanowiska skarżącego stwierdzając, że postulat pewności prawnej, który wyrażony jest w Konwencji jako całości, może usprawiedliwiać zaniechanie ze strony państwa podjęcia działań mających na celu wzruszenie decyzji ostatecznych wydanych na podstawie przepisów, które zostały uznane za niekonstytucyjne.

Zagadnienie odroczenia momentu wejścia w życie orzeczenia sądu konstytucyjnego stwierdzającego niezgodność określonych regulacji podatkowych z ustawą zasadniczą było przedmiotem rozważań Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w sprawie *Roshka* przeciwko Rosji.⁶⁹ Uzasadniając swoją decyzję o niedopuszczalności skargi z uwagi na jej oczywistą bezzasadność sąd ten stwierdził, że nie stanowi naruszenia prawa do własności prywatnej pozostawienie w obrocie prawnym przez pewien okres czasu regulacji prawnych niezgodnych z konstytucją. Środek ten ma na celu niedopuszczenie do powstania luki prawnej w sferze opodatkowania i w ten sposób służy realizacji słusznej zasady pewności prawnej.⁷⁰

Sprawą poruszającą problem wstecznego zastosowania regulacji podatkowych z korzyścią dla podatnika była sprawa ze skargi spółki *NAP Holdings UK Ltd* przeciwko Wielkiej Brytanii.⁷¹ Także w tej sprawie Komisja stwierdziła, że ochrona prawa jednostki nie wymagała od państwa zastosowania przepisów prawnych z mocą wsteczną.

Jak wynika z analizowanych spraw, nie ma generalnej zasady zabraniającej wprowadzania regulacji podatkowych z mocą wsteczną. Jednak taka regulacja musi spełniać określone kryteria – powinna służyć uzasadnionemu celowi oraz być środkiem proporcjonalnym do jego osiągnięcia. Należy pamiętać wszakże o tym, że w kwestii tej państwo dysponuje szerokim marginesem swobody.

Zauważyć jednak trzeba, że organy strasburskie w swoim orzecznictwie nie są zbyt konsekwentne i zdają się nawet wykazywać tendencję do nadmiernego usprawiedliwiania działań państwa. Zauważyć bowiem trzeba, iż Europejska Komisja Praw Człowieka jako usprawiedliwienie dla zaniechania przez państwo zastosowania określonych regulacji prawnych z mocą wsteczną z korzyścią dla podatnika powoływała zasadę pewności sytuacji prawnej, podczas gdy rozpatrując sprawy, w których przepisy z mocą wsteczną nakładały dodatkowe obowiązki na podatników Komisja nie dostrzegła tego rodzaju przeszkód.

Warto jednak dokonać analizy jednego z nowszych orzeczeń Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, w którym sąd ten musiał ustosunkować się do twierdzeń skarżących, że na skutek

⁶⁹ Zob. decyzję ETPCz z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie *Nikolay Dmitriyevich Roshka* przeciwko Rosji, skarga nr 63343/00.

⁷⁰ Zob. pkt 2 rozważań prawnych uzasadnienia decyzji w sprawie *Roshka* przeciwko Rosji.

⁷¹ Zob. decyzję EKPCz z dnia 12 kwietnia 1996 r. w sprawie *NAP Holdings UK Ltd* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 27721/95.

wznowienia postępowania i uchylecia wyroków sądów dwóch instancji korzystnych dla skarżących nastąpiło naruszenia ich prawa własności.⁷² Skarżący to emerytowani funkcjonariusze wojskowi, którzy skorzystali z możliwości wcześniejszego przejścia w stan spoczynku na preferencyjnych warunkach. Przepisy będące źródłem tego uprawnienia zostały wprowadzone w ramach realizowanej w Rumunii restrukturyzacji służb mundurowych i obejmowały m.in. zwolnienie od podatku dochodowego świadczeń wypłacanych osobom, które zdecydowały się skorzystać z tej możliwości.

Wszyscy trzech skarżący, tj. panowie *Mihail Stere*, *Romeo Stoica* i *Emil Marin Enache* złożyli wniosek o przeniesienie w stan spoczynku i wniosek ten został uwzględniony. Pierwsze świadczenia otrzymali w wysokości pomniejszonej o potrącony u źródła przez Ministra Obrony podatek dochodowy. W odpowiedzi na pytanie o przyczynę potrącenia Minister wskazał, że zmianie uległy przepisy prawne i aktualnie obowiązujące nie przewidują już wprowadzonych wcześniej zwolnień podatkowych.

Od decyzji Ministra skarżący odwołali się do Sądu w Alba Iulia, który przyznał rację skarżącym. Stanowisko sądu pierwszej instancji zostało podtrzymane przez Sąd Powiatowy w Alba Iulia, którego orzeczenie z dnia 27 marca 2001 r. po uprawomocnieniu się zostało wykonane, tj. skarżącym została zwrócona kwota pobranego podatku.

W dniu 11 września 2001 r. Prokurator Generalny złożył wniosek o wznowienie postępowania i uchYLENIE obydwu wyroków sądów w Alba Iulia, który to wniosek został uwzględniony i wyrokiem z dnia 30 stycznia 2002 r. Sąd Najwyższy, po dokonaniu wykładni przepisów wprowadzających zwolnienia podatkowe i przepisów je zmieniających, uchylił obydwie wyroki.

Rozpoznając sprawę Europejski Trybunał Praw Człowieka w pierwszej kolejności stwierdził, że choć w sprawie faktycznie miało miejsce pozbawienie własności, to z uwagi na to, że sprawa ta dotyczy podatków, bardziej naturalnym jest zbadanie jej pod kątem zgodności z akapitem 2 art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego, który przyznaje państwu prawo do kontroli korzystania z własności przez jednostkę.⁷³ Następnie Trybunał przyznał, że w sprawie spełniony został warunek legalności opodatkowania, jako że wyrok Sądu Najwyższego dokonał interpretacji obowiązujących regulacji prawnych, a kognicja Trybunału w tym zakresie jest ograniczona. Wykładnia przepisów krajowych należy bowiem w pierwszym rzędzie do sądów danego państwa.⁷⁴

W dalszej kolejności ETPCz przystąpił do badania, czy w sprawie nie naruszona została zasada proporcjonalności i stwierdził, że warunek ten nie został spełniony. W ocenie Trybunału,

⁷² Por. wyrok ETPCz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie *Stere* i innych przeciwko Rumunii, skarga nr 25632/02.

⁷³ Zob. pkt 44 wyroku ETPCz w sprawie *Stere* i inni przeciwko Rumunii.

⁷⁴ Por. pkt 48 wyroku ETPCz w sprawie *Stere* i inni przeciwko Rumunii.

sytuacja, w której od jednostki żąda się zwrotu kwoty przyznanej jej na skutek wydania prawomocnego orzeczenia, któremu przysługuje przymiot powagi rzeczy osądzonej, narusza podstawową dla społeczeństwa demokratycznego zasadę rządów prawa i wiążącą się z nią regułę pewności prawnej. Stan taki podważa zaufanie obywatela do całego systemu sądownictwa.⁷⁵ Konkludując Trybunał zauważył, że chociaż art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego nie stoi na przeszkodzie wprowadzeniu ustawodawstwa podatkowego z mocą wsteczną, to analizowana sprawa nie dotyczyła retrospektywnego zastosowania prawa, ale orzeczenia sądowego, które uchylało prawomocne wyroki sądowe, na podstawie których skarżący uzyskali prawo do zwrotu kwoty pobranego podatku. Tak daleka ingerencja naruszająca zasadę *res iudicata*, ograniczająca prawo własności jednostki, naruszyła zasadę słusznej równowagi pomiędzy interesem ogólnym a ochroną praw jednostki⁷⁶.

Spora grupa spraw dotyczyła środków stosowanych przez państwo dla zapewnienia płatności podatków. W jednej ze spraw Komisja uznała, że zastaw na rzeczach stanowiących własność podatnika ustanowiony dla zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych pozostaje w zgodzie z drugim akapitem art. 1/1 – jeżeli jest środkiem proporcjonalnym do celu, któremu służy⁷⁷.

W sprawie *Gasus Dosier and Fördertechnik GmbH*⁷⁸ przeciwko Holandii, Europejski Trybunał Praw Człowieka rozstrzygał zagadnienie zajęcia egzekucyjnego przez holenderskie organy podatkowe urzędzenia do produkcji betonu, które wprawdzie znajdowało się na terenie przedsiębiorstwa podatnika – spółki Atlas, jednak wedle dokumentacji przedłożonej przez skarżącego urządzenie to zostało sprzedane przez skarżącego spółce Atlas z zastrzeżeniem prawa własności sprzedawcy do czasu zapłaty wszystkich rat składających się na cenę sprzedaży. Skarżący twierdził, że takie działanie władz podatkowych stanowiło naruszenie prawa do poszanowania własności prywatnej.

Warto zauważyć, że w przeciwieństwie do analizowanych wcześniej orzeczeń organów strasburskich, w tej sprawie jako skarżący występował nie sam podatnik, ale osoba trzecia – dawny kontrahent podatnika. Przedmiotem zajęcia egzekucyjnego nie było bowiem mienie podatnika, ale urządzenie wprawdzie znajdujące się w jego posiadaniu, ale którego tytuł własności przysługiwał innemu podmiotowi – spółce Gasus. Holenderskie przepisy regulujące postępowanie egzekucyjne co do zasady pozwalały na zajęcie wszystkich składników majątkowych należących do dłużnika,

⁷⁵ Por. pkt. 52 i 53 wyroku ETPCz w sprawie *Stere i inni* przeciwko Rumunii.

⁷⁶ Por. pkt 55 wyroku ETPCz w sprawie *Stere i inni* przeciwko Rumunii.

⁷⁷ Zob. decyzję EKPCz z dnia 6 października 1982 r. w sprawie *X* przeciwko Francji, sprawa Nr 9889/82.

⁷⁸ Zob. wyrok ETPCz z dnia 23 lutego 1995 r. w sprawie *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH* przeciwko Holandii, skarga nr 15375/89, A 306 – B.

przyznając jednocześnie organom podatkowym pozycję uprzywilejowaną w stosunku do pozostałych wierzycieli. Uprzywilejowanie to polegało na możliwości zajęcia egzekucyjnego nie tylko nieruchomości i ruchomości będących własnością dłużnika, ale także innych składników majątkowych, jeśli tylko znajdowały się na terenie przedsiębiorstwa dłużnika. Regulacje te stanowiły podstawę do zajęcia maszyny należącej do spółki *Gasus Dossier and Fördertechnik GmbH*.⁷⁹

Uzasadniając wyrok stwierdzający brak naruszenia art. 1/1, Europejski Trybunał Praw Człowieka stwierdził, że państwo ma szeroki margines swobody w kształtowaniu regulacji związanych z realizowaniem należności podatkowych i wobec tego może przyznać organom podatkowym pozycję uprzywilejowaną w stosunku do pozostałych wierzycieli. Trybunał zaakceptuje takie regulacje, chyba że będą pozbawione racjonalnego uzasadnienia. Jeżeli natomiast ich celem jest doprowadzenie do należytego wywiązywania się podatnika ze swoich zobowiązań wobec państwa, to cel ten niewątpliwie służy interesowi ogółu.⁸⁰ W dalszej kolejności sąd ten stwierdził, że zajęcie przedmiotów nominalnie należących do osoby trzeciej, ale znajdujących się w posiadaniu podatnika stanowi środek proporcjonalny w stosunku do celu, któremu ma służyć, tj. wykonaniu zobowiązania przez podatnika.⁸¹

Natomiast w sprawie *Lemoine*⁸² przeciwko Francji Komisja uznała, że obciążenie 9 nieruchomości należących do podatnika o wartości 1 mln franków francuskich w celu zapewnienia uiszczenia podatku w wysokości 80 000 franków stanowiło naruszenie art. 1/1. Orzeczenie Komisji w tej sprawie nie jest publikowane, ale najbardziej prawdopodobną przyczyną uwzględnienia skargi w tej sprawie był brak zachowania przez państwo proporcjonalności w zastosowanym środku w stosunku do celu.⁸³

Drugą sprawą, w której podatnik odniósł sukces była sprawa *Hentrish* przeciwko Francji⁸⁴. Chodziło w niej o uprawnienie przyznane organom podatkowym polegające na prawie pierwokupu nieruchomości, jeśli cena ustalona między stronami była zbyt niska. Istotnym jest to, że stwierdzenie przez organy podatkowe, że ustalona między stronami cena nie odpowiada wartości rynkowej nieruchomości stanowiło wystarczającą przesłankę zastosowania tego środka ingerencji. Władze francuskie tłumaczyły, że środek miał na celu przeciwdziałanie uchylaniu się od opodatkowania, jednak przepisy nie uzależniały jego zastosowania od wystąpienia tego typu praktyk po stronie

⁷⁹ Zob. pkt 59 wyroku w sprawie *Gasus Dossier und Fördertechnik GmbH* przeciwko Holandii.

⁸⁰ Zob. pkt. 60 i 61 wyroku w sprawie *Gasus Dossier und Fördertechnik GmbH* przeciwko Holandii.

⁸¹ Por. pkt 66 wyroku w sprawie *Gasus Dossier und Fördertechnik GmbH* przeciwko Holandii.

⁸² Por. Decyzję EKPCz z dnia 1 lipca 1998 r. w sprawie *Lemoine* przeciwko Francji, sprawa Nr 26242/95.

⁸³ Zob. P. Baker, *Taxation and The European Convention on Human Rights*, *British Tax Review* 2000, No 4, s. 226.

⁸⁴ Zob. wyrok ETPCz z dnia 22 września 1994 r. w sprawie *Hentrish* przeciwko Francji, sprawa Nr 13616/88.

podatnika. Trybunał jednak stwierdził, że regulacje te miały charakter arbitralny i prowadziły do stanu niepewności prawnej. Podatnik nie był bowiem w stanie przewidzieć, w jakiej sytuacji organy podatkowe skorzystają z prawa pierwokupu. Nadto, zastosowanie tego środka ingerencji w prawo własności nie było obwarowane żadnymi gwarancjami proceduralnymi pozwalającymi na weryfikację prawidłowości działań organów podatkowych.⁸⁵

Trybunał zwrócił również uwagę na to, że prawo pierwokupu nieruchomości jako środek zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania nie jest znany systemom prawnym innych państw. Zauważył także, iż instytucja ta nie w każdym przypadku stwierdzenia zaniżonej ceny sprzedaży ma zastosowanie, co świadczy o dowolności działania organów podatkowych. Poza tym, organy podatkowe dysponowały także innymi środkami, co podnosił sam skarżący. Do środków tych należały dodatkowy wymiar podatku oraz grzywna.⁸⁶

Trybunał orzekł, że środek ten stanowił naruszenie art. 1/1, ponieważ pozostawiał organom podatkowym zbyt duży luz decyzyjny, a jego zastosowanie opierało się na niejasnych i niesłusznych zasadach proceduralnych. Od decyzji organów podatkowych nie przysługiwał bowiem środek odwoławczy, co uniemożliwiało podatnikowi ich kwestionowanie. W konsekwencji Europejski Trybunał Praw Człowieka stwierdził, że nie została zachowana równowaga między interesem ogólnym a ochroną indywidualnego prawa własności.⁸⁷

Sprawa *Hentrish* i *Lemoine* należą do nielicznych wyjątków, w których skarga podatnika oparta na art. 1/1 została uwzględniona przez organy strasburskie. Obie dotyczą szerokiej władzy dyskrecjonalnej przysługującej organom podatkowym przy jednoczesnym braku kontroli instancyjnej decyzji podejmowanych w jej ramach. Tak więc zasadniczym czynnikiem, który decydował o tym, że środki stosowane przez państwo dla realizacji zobowiązań podatkowych stanowiły naruszenie gwarancji poszanowania własności był brak właściwej kontroli nad ich stosowaniem.⁸⁸

Brak równowagi pomiędzy zastosowanym środkiem ingerencji w prawo własności a interesem ogólnym, któremu miał służyć, został stwierdzony przez Europejski Trybunał Praw Człowieka w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji⁸⁹. W sprawie tej skarżący – francuska spółka *Dangeville* - zarzucał francuskim władzom podatkowym niedostosowanie przepisów regulujących obciążenie podatkiem od wartości dodanej (VAT) usług z zakresu ubezpieczeń i reasekuracji. Obowiązujący wówczas, tzn. do 31 grudnia 1978 r. Kodeks podatkowy przewidywał, że świadczenie tego rodzaju

⁸⁵ Por. pkt 42 wyroku ETPCz w sprawie *Hentrish* przeciwko Francji.

⁸⁶ Zob. pkt 47 wyroku ETPCz w sprawie *Hentrish* przeciwko Francji.

⁸⁷ Por. pkt 49 wyroku ETPCz w sprawie *Hentrish* przeciwko Francji.

⁸⁸ Zob. P. Baker, *Taxation and The European Convention on Human Rights*, op. cit., s. 228.

⁸⁹ Por. wyrok ETPCz z dnia 16 lipca 2002 r. w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji, sprawa Nr 36677/97.

usług opodatkowane było podatkiem od wartości dodanej – VAT. W owym czasie obowiązywała już Szósta Dyrektywa Rady Wspólnot Europejskich nr 77/388/EEC z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich, dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru. Dyrektywa ta na mocy art. 13-B-a zwalniała z opodatkowania transakcje z zakresu ubezpieczeń i reasekuracji, także świadczone przez brokerów i agentów ubezpieczeniowych.⁹⁰

W dniu 30 czerwca 1978 r. Francji została notyfikowana Dziewiąta Dyrektywa Rady z dnia 26 czerwca 1978 r., zgodnie z którą państwu temu odroczone termin na implementację postanowień Szóstej Dyrektywy do prawa krajowego do dnia 1 stycznia 1979 r.

Opierając się na Szóstej Dyrektywie, spółka *Dangeville* domagała się zwrotu VAT zapłaconego w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 1978 r. Jej zdaniem, ze względu na to, że Dziewiąta Dyrektywa nie miała mocy retroaktywnej, uiszczenie podatku w okresie, w którym powinna już obowiązywać Szósta Dyrektywa, a przed wejściem w życie Dziewiątej Dyrektywy, nie było zasadne. Poza tym spółka ta zażądała od Francji odszkodowania za niedostosowanie w odpowiednim czasie prawa wewnętrznego do wymagań stawianych przez prawo wspólnotowe.⁹¹

Sprawa *Dangeville* przeciwko Francji jest o tyle interesująca, że na ogół przedmiotem analizy ETPCz są przepisy prawa wewnętrznego obowiązującego w państwie, przeciwko któremu skierowana jest skarga. W tym jednak wypadku konieczne stało się zbadanie wpływu regulacji prawa wspólnotowego na porządek krajowy. W istocie zainteresowanie ETPCz koncentrowało się na przestrzeganiu przez Francję wiążącego ją wspólnotowego prawa podatkowego.

Trybunał Strasburski analizując podstawowe zasady prawa wspólnotowego wskazał przede wszystkim na zasadę pierwszeństwa wspólnotowego porządku prawnego w stosunku do porządków krajowych, którą Europejski Trybunał Sprawiedliwości⁹² wywiódł z art. 5[później art. 10] TWE w wyroku w sprawie *Costa v. E. N. E. L.*⁹³ oraz zasadę bezpośredniego skutku prawa wspólnotowego, której wyraz ETS dał w wyroku w sprawie *Van Gend en Loos v. Administratie der Belastingen*⁹⁴.

ETPCz zajął się także zagadnieniem zwrotu przez państwo kwot, które zostały pobrane od jego obywatela na skutek naruszenia prawa wspólnotowego. Zasada ta, opisana w wyroku w sprawie

⁹⁰ Zob. pkt 10 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji.

⁹¹ Por. pkt 12 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji.

⁹² Dalej ETS.

⁹³ Zob. pkt 31 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji, a także wyrok ETS w sprawie nr 6/64, *Costa v. E. N. E. L.*, ECR 1964, s. 585.

⁹⁴ Por. pkt 32-33 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji, a także wyrok ETS w sprawie nr 26/62, *Van Gend en Loos v. Administratie der Belastingen*, ECR 1963, s.

*Barra v. Belgian State and City of Liège*⁹⁵, stanowi konsekwencję i dopełnienie przyznania przez porządek wspólnotowy jednostce określonych praw. Co istotne, chociaż o środkach egzekwowania tych praw przez jednostki decyduje system prawny danego państwa, to jego regulacje muszą być w taki sposób ukształtowane, aby zapewniały realną możliwość ich dochodzenia.

Przedmiotem analizy ETPCz były także konsekwencje naruszenia przez państwo obowiązku implementacji dyrektyw wspólnotowych we właściwym czasie. W jednym ze swoich orzeczeń ETS uznał, że takie uchybienie ze strony państwa stanowi istotne naruszenie prawa wspólnotowego⁹⁶. W innym orzeczeniu sąd ten stwierdził, że w sytuacji, w której państwo nie dokonało implementacji dyrektywy nie może się ono powoływać przeciwko jednostkom na jej postanowienia⁹⁷.

Dla analizowanej sprawy doniosłe znaczenie miała kwestia ustalenia momentu, od którego cytowana wcześniej Dziewiąta Dyrektywa Rady, odraczająca w czasie obowiązek dostosowania prawa francuskiego do wymogów Szóstej Dyrektywy, odnosiła skutek. Zagadnienie to jest o tyle istotne, że gdyby uznać, iż dyrektywa ta miała moc wsteczną, tzn. była skuteczna od 1 stycznia 1978 r., to roszczenia spółki *Dangeville* stałyby się bezpodstawne. Problemem tym zajmował się ETS badając sprawę *Kloppenburger v. Finanzamt Leer*⁹⁸. Zgodnie z tezą wyroku wydanego w tej sprawie, Dziewiąta Dyrektywa odnosi skutek na przyszłość, co oznacza, że Francja nie może się powoływać na jej postanowienia w odniesieniu do okresu od 1 stycznia do 30 czerwca 1978 r. W konsekwencji regulacje francuskiego Kodeksu podatkowego pozostawały w owym czasie sprzeczności z Szóstą Dyrektywą.⁹⁹

ETPCz analizując stan faktyczny i prawny w sprawie *Dangeville* przyjął, że w tym wypadku miało miejsce ograniczenie prawa własności¹⁰⁰. W ocenie składu orzekającego konieczne stało się zatem zbadanie, czy dochowane zostały warunki legalnego i celowego ograniczenia tego prawa. Zdaniem ETPCz ograniczenie prawa własności poprzez odmowę zwrotu nadpłaty powstałej na skutek niedokonania transpozycji Szóstej Dyrektywy Rady nie jest uzasadnione przez względy interesu ogólnego¹⁰¹.

Po dokonaniu tej konstatacji sędziowie podjęli badanie, czy w sprawie spółki *Dangeville* została zachowana słuszna równowaga konkurencyjnych interesów (*a fair balance was struck between*

⁹⁵ Zob. wyrok ETS w sprawie nr 309/85, *Barra v. Belgian State and City of Liège*, ECR 1988, s. 355.

⁹⁶ Por. wyrok ETS w połączonych sprawach nr C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 i C-190/94, *Erich Dillenkorfer and others v. Bundesrepublik Deutschland*, ECR 1996, s. I-4845.

⁹⁷ Zob. pkt 34-36 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji oraz wyrok ETS w sprawie nr 8/81, *Becker v. Finanzamt Münster-Innenstadt*, ECR 1982, s. 53.

⁹⁸ Por. wyrok ETS w sprawie nr 70/83, *Kloppenburger v. Finanzamt Leer*, ECR 1984, s. 1075.

⁹⁹ Zob. pkt 37 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji.

¹⁰⁰ Zob. pkt 51 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji.

¹⁰¹ Zob. pkt 57-58 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji.

the competing interests). W tym zakresie ETPCz stwierdził, że ograniczenie prawa własności w tym wypadku było nieproporcjonalne. Odmowa spółce prawa do wystąpienia z roszczeniem przeciwko państwu oraz brak krajowych procedur zapewniających ochronę prawa własności zaprzeczało słusznej równowadze, jaka musi być zachowana pomiędzy wymogami interesu ogólnego wspólnoty (państwa – przyp. aut.) oraz wymogami ochrony fundamentalnych praw jednostki¹⁰².

Zgodnie z wyrokiem ETPCz w sprawie *Dangeville*, zastosowanie materialnej normy prawa podatkowego, która jest sprzeczna ze wspólnotowym wzorcem, które nie zostało skorygowane w ramach systemu ochrony prawnej uwzględniającego wymogi efektywności norm wspólnotowego porządku prawnego, nie stanowi zgodnej z prawem i proporcjonalnej ingerencji we własność prywatną.¹⁰³

Kolejną sprawą, w której Europejski Trybunał przyznał rację podatnikowi była sprawa *Buffalo* przeciwko Włochom.¹⁰⁴ Przedmiotem skargi były trwające nawet kilka lat opóźnienia w zwrocie nadpłaconego podatku dochodowego od osób prawnych. System poboru podatku opierał się na zaliczkach płaconych przez podatników w kwocie wyższej od wymaganej należności podatkowej. Następnie nadpłacony podatek podlegał zwrotowi wraz z oprocentowaniem. Ograny podatkowe wielokrotnie zwlekały ze zwrotem nadpłaconego podatku, co powodowało trudności finansowe skarżącego. Europejski Trybunał Praw Człowieka stwierdził, że skarżący miał interes majątkowy wobec państwa polegający na zwrocie nadpłaconego podatku, stanowiący w istocie własność w rozumieniu art. 1/1. Sąd ten stwierdził, że system poboru podatku dochodowego od osób prawnych stanowił poważny ciężar dla podatników, a sytuację pogarszały jeszcze notoryczne, trwające od 5 do 10 lat opóźnienia w zwrocie podatku, powodujące szkodę u skarżącego. Szkody tej nie rekompensowały odsetki za opóźnienie z powodu znacznej wysokości sum podlegających zwrotowi. Nadto, system zwrotu podatku powodował przez długi czas stan niepewności i zmuszał podatnika do sięgania do zwrotnych źródeł finansowania swojej działalności (zwrócić należy uwagę na to, że w momencie składania skargi spółka *Buffalo* była już w likwidacji). Opóźnienie w zwrocie podatku połączone z brakiem skutecznych mechanizmów dochodzenia tych należności nakładały w ocenie Trybunału nadmierny ciężar na skarżącego i w konsekwencji naruszały słuszną równowagę pomiędzy

¹⁰² Zob. pkt 61 wyroku w sprawie *Dangeville* przeciwko Francji.

¹⁰³ Zob. szerzej: A. Leszczyńska, A. Zalaśkiński, Kwalifikacja naruszenia prawa podatkowego Wspólnoty Europejskiej w świetle Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (studium przypadku), Gdańskie Studia Prawnicze, Tom XVI, Wyd. Uniwersytetu Gdańskiego 2007, s. 485 i nast.

¹⁰⁴ Zob. wyrok ETPCz z dnia 3 lipca 2003 r. w sprawie *Buffalo SRL in liquidation* przeciwko Włochom, skarga nr 38746/97, pkt. 31-36, Zob. też *Buffalo SRL in Liquidation v. Italy*, 14 Human Rights Case Digest 2003, s. 379 i nast.

interesem jednostki, a dobrem całej wspólnoty. Stanowiły zatem środek nieproporcjonalny do realizowanego celu. Z tych też względów Trybunał jednomyślnie stwierdził naruszenie art. 1/1.¹⁰⁵

4. PODSUMOWANIE

Ochrona prawa własności ściśle powiązana jest z tytułem państwa do jego ograniczenia, gdyż poprzez wyznaczenie kryteriów dopuszczalności ingerencji w prawo własności Europejski Trybunał Praw Człowieka określa jednocześnie standardy ochronne. Choć z punktu widzenia podatnika podatek prowadzi do pozbawienia własności, Trybunał strasburski kwalifikuje opodatkowanie nie jako formę pozbawienia własności, ale jako formę regulacji korzystania z własności, wyraźnie dopuszczoną przez brzmienie ust. 2 art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego.

Konwencja Europejska nie wyznacza zatem maksymalnej wysokości podatku, jaki może zostać nałożony na jednostkę, gdyż jedynie państwo jest w stanie oszacować potrzeby społeczne oraz wysokość koniecznych środków na ich realizację. Ochrona konwencyjna mogłaby mieć zastosowanie jedynie w skrajnych przypadkach, gdy opodatkowanie stanowiłoby dla jednostki ciężar nie do zniesienia, prowadzący niemalże do konfiskaty mienia. Nie oznacza to jednak, że regulacje podatkowe w żadnym wypadku nie zostaną uznane za niezgodne z konwencyjną gwarancją prawa do poszanowania własności prywatnej.

Badając zarzut naruszenia art. 1 pierwszego protokołu dodatkowego ETPCz bierze pod uwagę trzy kryteria: celowości, legalności i proporcjonalności. Opodatkowanie służy na ogół słusznemu celowi, gdyż stanowi źródło środków finansowych przeznaczonych na realizację różnych zadań o charakterze publicznym i wobec tego trudno jest na tej podstawie kwestionować regulacje podatkowe. Organy strasburskie stosunkowo liberalnie podchodzą także do kryterium legalności, dopuszczając nawet wprowadzenie opodatkowania z mocą wsteczną. Wszelkie środki ingerencji w prawo do poszanowania własności muszą zdać test proporcjonalności i właśnie niespełnienie tego kryterium stanowiło zasadniczą podstawę stwierdzenia przez ETPCz naruszenia Konwencji w sprawach podatkowych.

Wydaje się jednak, że Europejska Konwencja Praw Człowieka nadal nie zapewnia wystarczającej ochrony własności prywatnej jednostki, w tym w szczególności ochrony podatnika jako podmiotu, którego własność jest w pierwszej kolejności przedmiotem ingerencji ze strony państwa. Prawo do poszanowania własności prywatnej, nawet w systemach o ustroju gospodarki

¹⁰⁵ Zob. pkt. 33 - 38 wyroku w sprawie *Buffalo* przeciwko Włochom.

rynkowej, nie ma w katalogu praw konstytucyjnych najwyższej pozycji.¹⁰⁶ Konstytucje państw w większym stopniu koncentrują się na prawach o charakterze osobistym i politycznym, a prawo własności, wciąż powszechnie zaliczane do praw ekonomicznych, musi swój status zaakceptować. Nie może zatem dziwić fakt, że także w Konwencji Europejskiej prawo własności nie uzyskało ochrony bezwzględnej, jaką mają np. prawo do życia, czy wolność od tortur oraz niehumanitarnego, poniżającego traktowania lub karania. Być może słaba ochrona prawna jest rezultatem oddziaływania koncepcji państwa socjalnego, która niechętnie uwzględnia zbyt dużą własność prywatną.¹⁰⁷ Pamiętać trzeba bowiem, że Konwencja liczy sobie już prawie 60 lat i wobec tego jej tekst może nieco odbiegać od współczesnych realiów społeczno-gospodarczych. Z drugiej jednak strony rzeczywiste znaczenie postanowień Europejskiej Konwencji Praw Człowieka kształtowane jest przez Europejski Trybunał Praw Człowieka, który wielokrotnie podkreślał, że Konwencja jest „żywym instrumentem”, zmieniającym swoją postać wraz ze zmieniającą się rzeczywistością, w której funkcjonuje. Wydaje się zatem, że nie ma przeszkód, aby także prawo do poszanowania własności zyskało mocniejszą ochronę, odpowiadającą potrzebom współczesnego społeczeństwa. Z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka wynika jednak, że nadal sąd ten zachowuje duży dystans do tych środków ingerencji w prawo do poszanowania własności, które związane są z wymiarem bądź poborem podatków, przyznając państwu szeroki margines swobody w tej sferze.

¹⁰⁶ Por. C. M. Rose, Property as the keystone right, 71 Notre Dame Law Review (1995-1996), s. 329.

¹⁰⁷ Por. C. Mik, Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, op. cit., s. 34.