

ALEKSANDER CIEŚLIŃSKI

ORCID: 0000-0001-7459-564X

Uniwersytet Wrocławski

DOPUSZCZALNOŚĆ OPODATKOWANIA ODSZKODOWANIA UZYSKANEGO OD SKARBU PAŃSTWA W ŚWIETLE STANDARDÓW OCHRONNYCH EUROPEJSKIEJ KONWENCJI PRAW CZŁOWIEKA

Abstrakt: Celem niniejszego opracowania jest analiza dopuszczalności opodatkowywania odszkodowania otrzymanego przez spółkę od Skarbu Państwa w Polsce z tytułu odpowiedzialności deliktowej. Taka szkoda stanowi następstwo popełnienia deliktu przez funkcjonariuszy publicznych przy wykonywaniu ich funkcji, łącznie z organami podatkowymi. Z zasady słuszności powinno wynikać, że poszkodowany winien otrzymać takie odszkodowanie w pełnej wysokości. Okazuje się jednak, że z perspektywy prawa podatkowego uzyskana kwota traktowana jest jak każdy inny przychód podlegający opodatkowaniu na zasadach ogólnych, a więc bez zastosowania jakichkolwiek wyłączeń lub zwolnień.

To rozwiązanie może jednak budzić poważne wątpliwości z perspektywy standardów ochronnych wynikających z Europejskiej konwencji praw człowieka oraz rozwiniętego już orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. Nawet jeżeli Konwencja często nie jest kojarzona z możliwością zapewniania ochrony interesów handlowych podmiotów komercyjnych, nie należy zapominać o znaczeniu art. 1 Protokołu 1, który przewiduje ochronę własności także w przypadku osób prawnych. W analizowanym przypadku jednak nie należy traktować samej kwoty należnego podatku jako odebranej własności, gdyż państwa-strony zostały na tej podstawie upoważnione do wprowadzania niezbędnych przepisów służących między innymi kontroli korzystania z własności w celu zabezpieczenia płatności podatków. Jednak tym, co czyni ten przypadek wyjątkowym, jest właśnie ów kontekst odszkodowania i dlatego kluczowy element rozważań stanowi ustalenie właściwego rozumienia pojęcia mienia oraz istoty prawa te szczególnego podatnika [niejasne]. Jednocześnie w związku z tym, że akurat w dziedzinie opodatkowania Konwencja pozostawia znaczny margines swobody władzom krajowym, starannej analizie wymaga rola i konsekwencje zastosowania zasady proporcjonalności.

Słowa kluczowe: prawa człowieka, Europejska konwencja praw człowieka, opodatkowanie, odpowiedzialność odszkodowawcza Skarbu Państwa

ZAGADNIENIA WPROWADZAJĄCE

Przedmiotem rozważań jest dopuszczalność — w świetle Europejskiej konwencji praw człowieka — opodatkowania odszkodowania uzyskanego od Skarbu Państwa na podstawie prawomocnego wyroku sądu cywilnego z tytułu odpowiedzialności deliktowej wynikającej z bezprawnych działań jego organów. Z perspektywy polskiego prawa podatkowego jest ono bowiem traktowane jako przychód podlegający opodatkowaniu, co może budzić wątpliwości już w świetle zasad słuszności. Korzystając z władztwa publicznoprawnego, państwo w swoisty sposób odzyskuje pewną część tego, co jest winne swoim przynależnym z tytułu realizacji powszechnego obowiązku naprawienia szkody wynikającej z popełnienia czynu zabronionego prawem. Wydaje się to szczególnie dyskusyjne, gdy odnosi się do samej kwoty głównej, a więc bez odsetek zasądzanych jako wynagrodzenie z tytułu upływu czasu oraz z pominięciem utraconych korzyści, a więc bez żadnego przychodu, wyłącznie wyrównującej ubytek powstały w majątku poszkodowanego, przywracając jego wartość pierwotną sprzed popełnienia deliktu. Taki podatek uszczupla wysokość odszkodowania, godząc w jego naturę kompensacyjną wobec rozmiaru powstałej szkody.

Ten problem dotyka głównie osób prawnych, gdyż ustawa o podatku CIT¹ w art. 12 ust. 1 pkt 1 stanowi, że przychodem są między innymi otrzymane pieniądze, nie zawierając zarazem normy szczególnej obejmującej odszkodowania od Skarbu Państwa zwolnieniem względnie wyłączającą z opodatkowania. Co więcej, okazuje się to świadomym zabiegiem ustawodawcy, gdyż w przeszłości, do 1998 roku, wszelkie odszkodowania korzystały na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 12 z takiego zwolnienia, jednak przepis został uchylony. W zamian wprowadzono nawet możliwość uznawania za koszty rzeczywistej szkody w środkach trwałych i obrotowych, ale ta specyficzna kategoria prawa podatkowego nie zawsze pozwalała na uzyskanie pełnego wyrównania całej szkody, jakie zapewnia samo odszkodowanie przyznane przez sąd cywilny.

Możliwość wykorzystywania przez przedsiębiorców Konwencji w sporach z państwami nie była traktowana pierwotnie jako priorytet, gdyż jej twórcom chodziło o ochronę głównie klasycznych praw człowieka tak zwanej pierwszej generacji, które w dominującej części pozbawione są wymiaru komercyjnego. Stąd przez wiele lat podmioty mogły raczej liczyć na ochronę przede wszystkim w zakresie naruszeń prawa do rzetelnego procesu, a nie bezpośrednio interesów ekonomicznych, co jednak właściwie wyłączono w sprawach obowiązków podatkowych. Można uznać za symptomatyczne to, że jedyne prawo o takim właśnie bezpośrednim zabarwieniu, a więc do poszanowania mienia, nie znalazło się na-

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. Nr 21, poz. 86 ze zm.

wet w tekście zasadniczym Konwencji i zostało dodane po jej wejściu w życie w Protokole 1, w jego artykule 1 (dalej: IP1)²:

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 ustawę oraz zgodnie z podstawowymi zasadami prawa międzynarodowego. Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa Państwa do wydawania takich ustaw, jakie uzna za konieczne dla uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zapewnienia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych.

Jednakże przez pierwsze dekady obowiązywania Konwencji brakowało orzecznictwa ETPCz Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPCz) w tym zakresie, a pierwszy wyrok w tej sprawie pojawił się dopiero w latach 70.³ Tym samym także wobec problematyki podatkowej Konwencja przez wiele lat nie dawała szczególnego oparcia. Zresztą jako dorozumianą przyjęto daleko idącą swobodę ustawodawcy krajowego w samodzielnym kształtowaniu własnych systemów podatkowych oraz podejmowaniu działań niezbędnych do zapewnienia skutecznej ochrony interesu fiskalnego danego państwa, co znalazło też odbicie w brzmieniu powyższego artykułu. Okazuje się jednak, że to podejście z biegiem lat ulegało niuansowaniu i Trybunał częściej przychylił się do skarg podatników odpowiednio wykorzystujących prawo do ochrony mienia, gdyż także w tych sprawach usankcjonowano konieczność równoważenia interesu powszechnego gwarancjami indywidualnymi⁴.

Właśnie ów dorobek daje asumpt do podjęcia przedmiotowej analizy, co wymaga konkretyzacji prawa, jakie na gruncie Konwencji może przysługiwać podatnikowi, a następnie oceny, czy zastosowane w jego sprawie opodatkowanie stanowiło ingerencję przekraczającą granice dopuszczalne w tych ramach. Stanowi to jednak wyzwanie, gdyż nadal trudno dowieść naruszenia art. IP1 przez sam podatek, który pobrano zgodnie z prawem krajowym jako standardową daninę płaconą przez wszystkich profesjonalnych podatników, szczególnie gdy jego wysokość nie jest drastyczna i nie odbiega od poziomu standardowego wobec danej grupy, także na tle innych państw. Jeżeli bowiem ETPCz wydaje się gotowy wspierać prawo podatników do zwrotu lub kwestionowania zobowiązania, to czyni to w szczególnych okolicznościach. Ingerencję w powyższą swobodę uzasadnia dopiero przekroczenie granic swoiście rozumianej racjonalności co do wysokości, sposobu obowiązywania czy kontekstu opodatkowania względnie pozbawienie gwarancji

² A. Rosas, *Property rights*, [w:] *The Strength of Diversity. Human Rights and Pluralist Democracy*, red. A. Rosas, J. Helgesen, Dordrecht 1993, s. 133.

³ Wyrok z 7 grudnia 1976 roku *Handyside p. Zjednoczonemu Królestwu*, skarga nr 5493/72. Wszystkie przywoływane wyroki są dostępne w bazie Hudoc, <https://hudoc.echr.coe.int/eng#%7B%22documentcollectionid%22:%5B%22GRANDCHAMBER%22,%22CHAMBER%22%7D>.

⁴ Zob. M.A. Grau Ruiz, *Decisions of the ECHR affecting domestic laws in the financial and tax field*, „Lex ET Scientia International Journal” 18, 2011, nr 1, s. 9 n.

proceduralnych lub naruszenie praw nabytych. Natomiast w Europie tolerowane są tak różne tytuły i podstawy podatków bezpośrednich, że przedmiotowa danina nie musi wydawać się szczególnie nadzwyczajna.

KWALIFIKACJA OPODATKOWANIA ODSZKODOWANIA W ŚWIETLE KONWENCJI

1. PRZEDMIOT MIENIA PRZYSŁUGUJĄCEGO PODATNIKOWI

Uwzględniając dotychczasowe rozważania, należy założyć, że analiza ewentualnego naruszenia gwarantowanego przez Konwencję prawa do niezakłóconego korzystania z mienia w przedmiotowym przypadku nie powinna koncentrować się na samym abstrakcyjnym pomniejszeniu aktywów podatnika poprzez pozbawienie go kwoty stanowiącej równowartość zobowiązania podatkowego. Nawet jeżeli w potocznym rozumieniu jawiłaby się ona jako to właśnie mienie będące jego własnością, które zostało odebrane, opodatkowanie nie może zostać oderwane od szerszego kontekstu. Powinno się natomiast rozumieć je funkcjonalnie — jako usankcjonowane wyrokiem sądowym roszczenie odszkodowania od Skarbu Państwa, podczas gdy ingerencją byłoby jego obniżenie, z wykorzystaniem instrumentów podatkowych.

Znajduje to oparcie w orzecznictwie ETPCz, które odwołuje się do autonomicznego rozumienia pojęcia mienia, nieograniczonego do czysto cywilistycznej własności⁵. Co istotne, ten drugi termin pojawia się w tytule art. 1 Protokołu I, natomiast ten pierwszy jest elementem zasady, jaką ustanawia jego pierwsze zdanie (ang. *peaceful enjoyment of possessions*)⁶. Wykładnia ta, stanowiąc funkcję skutecznej ochrony konwencyjnej, została też oderwana od formalnych kwalifikacji wynikających z regulacji krajowych poszczególnych państw i przyjmuje generalnie bardzo pojemną postać⁷. Stąd w jednym z bardziej znanych w tym kontekście wyroków w sprawie *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH*⁸ Trybunał przyjął, że

⁵ P.T. Orebech, *From diplomatic — to human rights protection: The possessions under the 1950 European Human Rights Convention, first additional protocol article 1*, „Journal of World Trade” 43, 2009, nr 1, s. 62; M. Piłaszewicz, *Ochrona prawna przed Europejskim Trybunałem Praw Człowieka w sprawach podatkowych*, „Głosa” 2011, nr 3, s. 118; zob. też C. Mik, *Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, „PiP” 1993, nr 5, s. 25.

⁶ J.A. Frowein, *The protection of property*, [w:] *The European system for the protection of human rights*, red. R.S. Macdonald, F. Matscher, H. Petzold, Dordrecht-Boston 1993, s. 515.

⁷ P. van Dijk *et al.*, *Theory and Practice of the European convention on human rights*, Antwerpen-Oxford 2006, s. 865; E. Łętowska, *Konstrukcja gwarancji własności w europejskiej konwencji z 1950 r.*, [w:] *Rozprawy z prawa cywilnego i ochrony środowiska. Księga pamiątkowa ku czci prof. A. Agopszowicza*, Katowice 1992, s. 154; G. Matusiak, *Mienie i jego ochrona na gruncie orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, „Rejent” 2005, nr 11, s. 167.

⁸ Wyrok z 23 lutego 1995 roku w sprawie *Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH p. Holandii*, skarga nr 15375/89.

pojęcie mienia wykracza poza własność przedmiotów materialnych danego podmiotu, obejmując także inne prawa i interesy stanowiące aktywa, jeśli tylko można im przypisać wartość ekonomiczną oraz faktyczne istnienie⁹. Należy więc badać, czy w okolicznościach konkretnej sprawy, ujmowanych jako pewna całość, skarżący ma materialnoprawny interes chroniony przez art. IP1, co może obejmować nie tylko żądania zwrotu nieruchomości, a nawet świadczenia emerytalne, lecz także dobra niemajątkowe, głównie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej¹⁰.

Równocześnie w pojęciu mienia mieszczą się wierzytelności oraz szeroko pojęte roszczenia, w związku z którymi dana osoba może twierdzić, że ma przynajmniej uprawnione oczekiwanie ich realizacji, co nakłada na skarżącego obowiązek wykazania, że pozostaje on uprawnionym do określonego świadczenia¹¹. Roszczenie można uznać za mienie, jeśli jest bezwarunkowe i dostatecznie dowiedzione, co oznacza istnienie wystarczającej podstawy w prawie krajowym czy utrwalonym orzecznictwie sądów, dzięki czemu owa spodziewana realizacja znajduje racjonalne uzasadnienie¹². Stąd Trybunał zapewniał ochronę roszczeniom zwrotu podatków, ale raczej bezspornie nienależnie uiszczonych czy nadpłaconych w rozumieniu prawa krajowego¹³.

W omawianym kontekście zasądzonego odszkodowania istotnego znaczenia nabiera objęcie szczególną ochroną wierzytelności stwierdzonych orzeczeniem sądowym, traktowanych jako dostatecznie usankcjonowane, aby być zrealizowane — zwłaszcza przeciwko Skarbowi Państwa. W orzecznictwie takie roszczenie jest określane jako „dług sądowy” i uważane przez Trybunał za „mienie” w rozumieniu IP1, co podważa możliwość wyeliminowania z obrotu, jeżeli wyrok jest prawomocny i niepodlegający środkom odwoławczym, a właściwie nadaje się do wykonania¹⁴. Natomiast w orzeczeniu w sprawie *Pressos Compania Naviera S.A.*

⁹ P. Van Den Broek, *The protection of property rights under the European Convention on Human Rights*, „Issues of European Integration” 1, 1986, s. 52; A. Leszczyńska-Rydlowska, *Granice dopuszczalnej ingerencji państwa w prawo własności podatnika w świetle standardów Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010, s. 143; W. Hermeliński, *Ochrona własności w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu*, „Palestra” 2004, nr 5–6, s. 107.

¹⁰ Wyrok z 31 maja 2007 roku *Bistrovic p. Chorwacji*, skarga 25774/05; wyrok z 11 stycznia 2007 roku *Anheuser-Busch Inc. v. Portugalia*; wyrok z 18 października 2001 roku *Labus p. Chorwacji*, skarga nr 50912/99.

¹¹ A. Wróbel, [w:] L. Garlicki, *Komentarz EKPCz*, t. 2. *Protokół 1 art. 1*, Warszawa 2011, 9–11, 22 nlb.; orzeczenie z 27 lutego 1995 roku *Dello Preite v. Włochy*, skarga nr 15488/89.

¹² Wyrok z 14 maja 2013 roku *N.K.M. v. Węgry*, skarga nr 66529/11.

¹³ Zob. np. VAT w kontekście odmowy prawa do obniżenia podatku należnego o naliczony — wyrok z 22 stycznia 2009 roku *Bulves AD v. Bułgaria*, skarga nr 3991/03; lub naruszenie wspólnotowej dyrektywy VAT przyznającej zwolnienie — wyrok z 17 lipca 2002 roku *S.A. Dangeville v. Francja*, skarga nr 36677/97; a także zwrot zaliczek przewyższających wymagane należności — wyrok z 3 października 2003 roku *Buffalo SRL en Liquidation v. Włochy*, skarga nr 38746/97.

¹⁴ Zob. wyrok z 3 grudnia 2003 roku *Ryabykh v. Rosja*, skarga nr 52854/99; zob. też wyrok z 9 grudnia 1994 roku *Stran Greek Refiners and Stratias Andreadis v. Grecja*, skarga nr 13427/87; oraz wyrok z 4 września 2002 roku *Burdov v. Rosja*, skargi nr 59498/00 i 33509/04.

Trybunał uznał, że w pojęciu mienia mieści się nawet samo roszczenie odszkodowawcze z tytułu czynów niedozwolonych, które nie zostało jeszcze stwierdzone wyrokiem sądowym, ale w wyjątkowych okolicznościach uzyskania skuteczności prawnej wskutek samego wyrządzenia szkody¹⁵.

2. ISTOTA I UMIEJSCOWIENIE PRAWA CHRONIONEGO

Nawet jeżeli opodatkowanie stanowi *prima facie* ingerencję w poszanowanie własności prywatnej, sam IP1 traktuje nakładanie i egzekwowanie danin w sposób szczególny. Wyodrębnia się w nim trzy części składowe czy też trzy normy¹⁶. Przytaczanej już zasadzie ogólnej spokojnego korzystania z własności, wyrażonej w zdaniu pierwszym, towarzyszy w kolejnym poddany pewnym ograniczeniom zakaz jej pozbawiania¹⁷. Natomiast w omawianym kontekście kluczowe znaczenie ma trzecia reguła, uprawniająca władze publiczne do kontroli korzystania z tego prawa zgodnie z interesem powszechnym lub właśnie w celu zapewnienia uiszczania podatków i innych należności, co ewentualnie można potraktować jako regułę czwartą. Taka systematyka wskazuje, że te ostatnie reguły mają zastosowanie właściwie prawie zawsze wtedy, gdy państwo nie dopuszcza się pełnego wywłaszczenia, najbardziej korespondując z ową społeczną funkcją własności¹⁸.

Pierwotnie istniała wątpliwość odnośnie do zakresu kompetencji władz krajowych w dziedzinie opodatkowania, gdyż zgodnie z wyraźnym zapisem kontrola korzystania z własności mogła być realizowana jedynie w celu zapewnienia uiszczania podatków, a więc literalnie nie ustanowiono prawa państwa do ich nakładania. Można więc było próbować traktować to jako przepis bardziej proceduralny, ograniczony do sankcjonowania regulacji prawnych, które służą egzekwowaniu należności, a nie samemu wprowadzaniu obciążeń, i taka problematyka także jest obecna w orzecznictwie. Natomiast w toku rozwoju orzecznictwa okazało się, że organy strasburskie właśnie z tego przepisu ostatniego zdania konsekwentnie wywodzą suwerenne prawo państwa także do nakładania podatków w każdej sprawie, w której skarżący zarzuca naruszenie IP1¹⁹.

Z drugiej strony mogło się wydawać, że jeżeli podatek potraktuje się jako kwotę samoistną, oderwaną od kontekstu, to wtedy nakaz jej uiszczenia można by potraktować właśnie jako pozbawienie własności regulowane przez poprzednie zdanie,

¹⁵ Wyrok z 20 listopada 1995 roku *Pressos Compania Naviera S.A. i inni v. Belgia*, skarga nr 17849/91.

¹⁶ A. Wróbel, *op. cit.*, 15 nlb.; por. wyrok z 23 września 1982 roku *Sporrong i Lönnroth v. Szwecja*, skargi nr 7151/75 i 7152/75.

¹⁷ Odnośnie do roli zdania pierwszego zob. też D.J. Harris, M. O'Boyle, C. Warbrick, *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford 2009, s. 666.

¹⁸ Por. I. Nakielska, *Prawo do własności w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Gdańsk 2002, s. 136; odnośnie do rozróżnienia między pozbawieniem własności a kontrolą korzystania z własności zob. A. Wróbel, *op. cit.*, 52 nlb.

¹⁹ Zob. I. Nakielska, *op. cit.*, s. 148.

co ewentualnie może sugerować mniejszy zakres swobody państwa ze względu na skalę naruszenia²⁰. W orzecnictwie przyjęło się jednak zakładać, że podatek nie stanowi z zasady pozbawienia własności w powyższym rozumieniu, a więc właśnie ten przepis zdania ostatniego stanowi jedyny wzorzec do badania zgodności opodatkowania z Konwencją, co pozbawia skuteczności zarzut pozbawienia własności wskutek niezaspokojenia roszczenia o zwrot podatku²¹. W konsekwencji danina stanowiąca przedmiot analizowanego przypadku traktowana jest raczej jedynie jako forma regulacji korzystania z własności, wyraźnie dopuszczona przez Konwencję i tym samym jako działanie z zasady legitymizowane. Na taką kwalifikację nie wpływa nawet narażenie podatnika, ze względu na konieczność uiszczenia podatków, na faktyczną utratę mienia lub dochodów pozbawiającą go w ten sposób własności.

Równocześnie jednak pomimo specyficznego zakresu autonomii w podatkach nie wyłącza ich to ostatecznie z kontroli dopuszczalności w świetle P11 ani nie modyfikuje szczególnie jej modelu, zwłaszcza że nie zawsze udaje się dokonać tak jednoznacznej kwalifikacji²². Okazuje się bowiem, że w orzecnictwie wypracowano wspólne podejście w całym zakresie jego regulacji, niezależnie od postaci naruszenia prawa do poszanowania mienia i jego rodzaju. Trybunał wielokrotnie przypominał, że chociaż należy wyodrębnić powyższe części składowe, to jednak są one z sobą ściśle powiązane i nie do końca osobne²³.

Ponadto, nawet jeżeli przyporządkuje się dany środek do jednego z dwóch kolejnych zdań P11, nie można zapominać, że zasady przewidziane w dalszej jego części stanowią ostatecznie jedynie konkretny przejaw ingerencji w prawo do poszanowania mienia określone w zdaniu pierwszym, wyrażające zasadę ogólną i nadrzędną, która ma przenikać wszystkie przejawy stosowania tego artykułu, także podatkowe²⁴. W takim ujęciu reguła upoważniająca do opodatkowania może być traktowana jako bardziej techniczna i kompetencyjna, a niedookreśloność tej

²⁰ 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*, t. 12, Deventer-Boston, s. 60; S. Jarosz, *Wywłaszczenie faktyczne w orzecnictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, [w:] *Współczesne koncepcje ochrony wolności i praw podstawowych*, red. A. Bator et al., Wrocław 2013, s. 85 n.

²¹ Wyrok *Dangeville*; wyrok z 23 lutego 2006 roku *Stere i inni v. Rumunia*, skarga nr 25632/02 — odnośnie do pozbawienia zwolnienia podatkowego. Nawet faktyczne pozbawienie własności podmiotu w postaci zajęcia egzekucyjnego urzędnika w związku ze splatą należności podatkowej strony trzeciej, za której zobowiązania podatkowe nie był on odpowiedzialny tylko dlatego, że znajdowało się przejściowo w jej siedzibie, zostało zaliczone do tej kategorii jako szczególny przywilej władz podatkowych — wyrok *Gasus*.

²² Zob. wyrok *N.K.M.* — dotyczy obciążenia części odpłaty urzędnika ministerialnego na Węgrzech specjalną 98% daniną.

²³ P. van Dijk et al., *op. cit.*, s. 626.

²⁴ Wyrok *Sporrang i Lönnroth*; wyrok z 21 lutego 1986 roku *James i in. v. Wielka Brytania*, skarga nr 8793/79; wyrok z 28 września 2005 roku *Broniowski v. Polska*, skarga nr 31443/96; wyrok z 24 października 1986 roku *AGOSI v. Wielka Brytania*, skarga nr 9118/80.

ogólnej zasady może sprzyjać także otwartemu podejściu do konkretnego problemu analizowanego w tym artykule. Pozwala to zapewniać ochronę również wobec tak zwanych środków o charakterze ogólnym stosowanych w celu realizacji polityki społecznej związanej z redystrybucją aktywów i zabezpieczać przed działaniami arbitralnymi.

OPODATKOWANIE W ŚWIETLE DOPUSZCZALNYCH OGRANICZEŃ WŁASNOŚCI

Prawo poszanowania mienia w systemie strasburskim nie ma charakteru bezwzględnego i na tle innych praw gwarantowanych, o bardziej osobistym i niekomercyjnym charakterze, jego ochrona okazuje się mniej rygorystyczna, a margines swobody pozostawiony państwowi — szerszy, nawet jeżeli nie chodzi o podatki²⁵. Ponadto generalnie system strasburski oparty jest na zasadzie subsydiarności, gdzie nadzór realizacji Konwencji ma być tylko dodatkowy²⁶. Sankcjonuje to dopuszczalne ograniczenia, nawet w postaci wywłaszczeń, mające stanowić funkcję realizacji społecznej, a nie tylko indywidualnej, roli własności²⁷. Jednakże przywołany model kontrolny wymaga wykazania istnienia uprawnionego celu służącego ochronie interesu ogólnego rozumianego szerzej niż publiczny — na tyle istotnego, aby usprawiedliwił ingerencję we własność²⁸.

W omawianym kontekście pierwotnie faktyczna kontrola była znacznie zawężona, ograniczając się do ustalenia, czy środek takiej ingerencji zaliczał się do służących uregulowaniu sposobu korzystania z własności celu zapewnienia uiszczania podatków. Literalne odczytanie art. IP1 implikowało uznanie go za wyraźnie dopuszczony przez Konwencję, a więc niepodlegający już kwestionowaniu. Jednakże wraz z rozwojem orzecznictwa również tu zaczęto badać realizację owego interesu, a nie zakładać, że jest on inkorporowany w treść tego przepisu, oraz żądać jeszcze podstawy prawnej takiej ingerencji w prawie krajowym. Ze względu na konstrukcję owego modelu, jaki w sposób ujednolicony zaczęto stosować także w tym zakresie, rozumienie samego interesu wymaga przybliżenia w tym punkcie, nawet jeżeli najczęściej państwu nie jest trudno wykazać samo jego istnienie. Przede wszystkim jednak badanie to otwiera możliwość kwestionowania przez skarżącego, czy w danej sprawie zachowano sprawiedliwą równowagę między realizowanym celem a indywidualnymi prawami majątkowymi, a więc, jak poka-

²⁵ D. Gomien, D. Harris, L. Zwaak, *Law and Practice of the European Convention on Human Rights and the European Social Charter*, Strasbourg 1996, s. 319.

²⁶ H. Petzold, *The convention and the principle of subsidiarity*, [w:] *The European system...*, s. 60.

²⁷ A. Leszczyńska-Rydlowska, *op. cit.*, s. 147–151.

²⁸ A. Wróbel, *op. cit.*, 18 nfb.

zała praktyka, skutecznego odwołania się do testu proporcjonalności rozważanego w kolejnym punkcie.

Kontrola przesłanki zgodności z prawem danej ingerencji jest zawsze dokonywana na początku i, co istotne, nie ogranicza się tylko do stwierdzenia istnienia podstawy w przepisach krajowych, lecz rozciąga na wymagania ich określonej jakości. Niezbędne jest bowiem respektowanie zasady praworządności i zabezpieczenie przed arbitralnością, a więc zwłaszcza prawo musi być wystarczająco dostępne i precyzyjne, a jego stosowanie przewidywalne oraz zapewniające gwarancje proceduralne²⁹. Nie należy jednak liczyć, iżby wymóg pewności prawa traktowano rozszerzająco, przynosząc skarżącym korzyści w standardowych sytuacjach, kiedy obowiązek podatkowy wynika z przepisów, nawet jeżeli zarzuca się błędną ich wykładnię. Trybunał, niebędący kolejną instancją odwoławczą, nie jest dobrym adresatem wątpliwości interpretacyjnych, których rozstrzygnięcie należy do sądów krajowych³⁰.

Samo pojęcie interesu publicznego uważa się za bardzo pojemne, stanowiąc funkcję szerokiego marginesu swobody ustawodawcy krajowego przy implementacji polityki społecznej i gospodarczej szeroki. Uważa się, że to przede wszystkim do władz państwa ma należeć ustalenie i wstępna ocena, czy istnieje problem powszechnej doniosłości, który uzasadniałby zastosowanie środków ingerencji w prawo poszanowania mienia. Jako lepiej przygotowane niż sąd międzynarodowy, z uwagi na bezpośrednią wiedzę o własnym społeczeństwie, mają one być uprawnione do uwzględniania w tym zakresie jego wszelkich niezbędnych potrzeb i racji różnej natury³¹. Dlatego rola ETPCz powinna być ograniczona raczej do akceptacji takich wyborów, o ile nie są oczywiście pozbawione racjonalnych podstaw³².

Z pewnością w dziedzinie danin o uzasadnienie szczególnie nietrudno, gdyż to właśnie tutaj wyzwania natury politycznej, ekonomicznej i socjalnej ujawniają się ze szczególną mocą. ETPCz uznawał nawet pewien dodatkowy zakres swobody państw i tolerancji w zakresie wykonywania przez nie ich funkcji fiskalnych i nadal rodzi to niemalże domniemanie właściwej realizacji interesu publicznego przez podatki oraz pozostawia znaczny margines uznania dla przyjmowanych

²⁹ Wyrok *N.K.M.*

³⁰ Wyrok z 9 listopada 1999 roku *Spaček v. Czechy*, skarga nr 26449/95; orzeczenie z 6 listopada 2003 roku *Roshka v. Rosja*, skarga nr 63343/00; wyrok *Stere*.

³¹ Y. Winisdoerffer, *Margin of appreciation and the article 1 of Protocol No. 1*, „Human Rights Journal” 19, 1998, nr 1, s. 18

³² Wyrok z 25 marca 2014 roku *Vistiņš i Perepjolkins v. Łotwa*, skarga nr 71243/01; wyrok z 30 lipca 2005 roku *Jahn i inni v. Niemcy*, skargi nr 46720/99, 72203/01, 72552/01; wyrok z 11 grudnia 1989 roku *Mellacher i inni v. Austria*, skargi nr 10522/83, 11011/84, 11070/84; wyrok z 28 września 1995 roku; *Spadea i Scalabrino v. Włochy*, skarga nr 12868/87; wyrok z 28 września 1995 roku *Scollo v. Włochy*, skarga nr 19133/91; wyrok z 28 września 1995 roku *Procola i inni v. Luksemburg*, skarga nr 14570/89; wyrok *Broniowski*; wyrok *James*; wyrok *Buffalo SRL*.

środków³³. Dlatego też władze krajowe są w pierwszej kolejności upoważnione do decydowania, jakie podatki i inne należności mają być pobierane; zabezpieczenie interesów finansowych państwa zostało potraktowane jako samoistne dobro chronione³⁴. Przyjmuje się właściwie, że „poczucie sprawiedliwości społecznej” w połączeniu z dążeniem do ochrony środków publicznych oraz rozkładania ciężarów społecznych spełniają nałożony na mocy Konwencji wymóg istnienia uprawnionego celu³⁵.

ROLA TESTU PROPORCJONALNOŚCI W KONTROLI OGRANICZEŃ WŁASNOŚCI

1. MODEL OGÓLNY

Zasada proporcjonalności jest uznawana za kluczową w określeniu sposobu korzystania z praw i wolności zawartych w Konwencji. Mimo że nie została ona przewidziana wyraźnie w jej treści, najczęściej udaje się zakwestionować dany środek krajowy spełniający wymogi legalności i celowości właśnie dlatego, że jest mimo wszystko nieproporcjonalny. Jej rola rośnie wszędzie tam, gdzie ustawodawca korzysta z szerokiego spektrum dopuszczalnych ograniczeń o bardzo ogólnym i pojemnym charakterze, i dzięki temu także ingerencja w poszanowanie mienia w orzecznictwie może być poddawana intensywnej kontroli.

Test proporcjonalności służy ustaleniu, czy została ustanowiona rzetelna/sprawiedliwa równowaga między interesem publicznym i jego potrzebami a konkretnym obciążeniem, jaką jego realizacja rodzi po stronie poszkodowanej jednostki czy też ogólniej — wymaganiami ochrony indywidualnych praw podstawowych³⁶.

O ile więc z założenia pozostawia się władzom krajowym kompetencję do zdefiniowania tego interesu, nie dotyczy to już w takim samym stopniu oceny zachowania proporcji między zastosowanymi środkami, w tym przypadku po-

³³ F.G. Jacobs, R.C.A. White, *The European Convention on Human Rights*, Oxford 2006, s. 258; P. van Dijk *et al.*, *op. cit.*, s. 887, D.J. Harris, M. O’Boyle, C. Warbrick, *op. cit.*, s. 686; wyrok z 23 października 1997 roku *The National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society v. Wielka Brytania*, skarga nr 117/1996/736/933-935; wyrok z 20 września 2011 roku *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Rosja*, skarga nr 14902/04; wyrok *Gasus*.

³⁴ Orzeczenie z 15 kwietnia 1996 *Kustannus oy vapaa Ajattelija AB i inni v. Finlandia*, skarga nr 20471/92; orzeczenie z 14 grudnia 1988 roku *WASA Omsesidigt i inni v. Szwecja*, skarga nr 13013/87.

³⁵ Por. P. Baker, *Taxation and the European Convention on Human Rights*, „British Tax Review” 2000, nr 4, s. 303; wyrok z 4 lipca 2013 roku *Tkachevy v. Rosja*, skarga nr 35430/05; wyrok z 12 lipca 2001 roku *Ferrazzini v. Włochy*, skarga nr 44759/98; wyrok *Pressos Compania Naviera S.A.*; wyrok *N.K.M.*

³⁶ P. van Dijk *et al.*, *op. cit.*, s. 632–633.

datkowymi, i celem, który miał być realizowany z ich zastosowaniem. Mają one być adekwatne i nienadmierne w tym kontekście, gdyż nie powinno się stosować środków naruszających interesy jednostek w sposób nieodpowiadający wadze celu, jaki ma być osiągnięty. Chodzi bowiem o to, aby nie przekroczyć granic rozsądku w nakładaniu obowiązków na właściciela i zapewnić mu ochronę przed arbitralnymi skutkami prawa krajowego. W najprostszym ujęciu w każdej sprawie dotyczącej domniemanego naruszenia prawa do poszanowania mienia Trybunał musi ocenić, czy w wyniku ingerencji państwa osoba dotknięta nie musiała ponieść niewspółmiernego lub nadmiernego ciężaru³⁷.

Co istotne, ta ocena z natury ma bardzo złożony i indywidualizowany charakter i zależy zarówno od stanu prawnego, jak i faktycznego danej sprawy. Trybunał dokonuje w tym kontekście całościowej analizy różnych wchodzących w grę interesów oraz istotnych okoliczności, uwarunkowań społecznych, prawnych i ekonomicznych — także zachowania stron i sytuacji osobistej czy sposobu wprowadzenia przez państwo danych środków, w tym warunków przyznania odszkodowania. Jak szerokie spektrum uwarunkowań bierze się pod uwagę, mogą dowodzić liczne rozstrzygnięcia dotyczące roszczeń związanych z ograniczeniami prawa własności w ramach planowania przestrzennego czy reprivatyzacji³⁸. Przyswieca temu dążenie, aby chronione prawa nie straciły swojego rzeczywistego charakteru ani skuteczności, stając się jedynie teoretyczne i iluzoryczne. Takie podejście może ułatwiać kwestionowanie niedogodnych rozwiązań, które wydają się dopuszczalną ingerencją w gwarancje konwencyjne. Dlatego odwołanie do testu proporcjonalności zaczęło odgrywać tak istotną rolę także w wyznaczaniu granic naruszeń prawa do poszanowania mienia³⁹.

Nie należy jednak zapominać, że o ile Trybunał nie rezygnuje tu z uprawnień kontrolnych i czuje się powołany do sprawdzenia zachowania owej równowagi, o tyle przy badaniu, czy została ona zachowana, władze krajowe również korzystają z pewnego zakresu swobody⁴⁰. Obejmuje ona wybór środków i oceny ich konsekwencji, a więc tego, czy są usprawiedliwione w świetle interesu publicznego, dla którego realizacji zostały ustanowione⁴¹. Margines, jaki się przyznaje, jest zmienny — zależy od rodzaju prawa i jego znaczenia dla jednostki oraz natury

³⁷ A. Wróbel, *op. cit.*, 16 nlb.; wyrok z 9 grudnia 1994 roku *The Holy Monasteries v. Greece*, skargi nr 13092/87, 13984/87; wyrok *Sporrong*.

³⁸ Wyrok *Broniowski*.

³⁹ J. Schokek, *The basis, nature and application of the margin of appreciation doctrine in the case law of the European Court of Human Rights*, „Human Rights Law Journal” 19, 1998, s. 31; A. Wróbel, *op. cit.*, 55 nlb.

⁴⁰ Y.A. Takahashi, *The Margin of Appreciation Doctrine and the Principle of Proportionality in the Jurisprudence of the ECHR*, Antwerpen-Oxford-New York 2002, s. 151; A. Wiśniewski, *Koncepcja marginesu oceny w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, Gdańsk 2008, s. 261.

⁴¹ Wyrok z 29 marca 2006 roku *Scordino v. Włochy*, skarga nr 36813/97.

ograniczeń, które wprowadzono⁴². Jest on niestety szczególnie szeroki w obszarach wymagających wyborów instrumentów polityki gospodarczej i socjalnej czy zapewniania dobrobytu w nowoczesnym społeczeństwie, co uzasadnia się trudnym zadaniem ważenia wchodzących w grę praw oraz zysków i strat różnych zaangażowanych stron. Ponadto zawsze będzie większy wobec z natury komercyjnej własności niż praw „bardziej fundamentalnych”, w których te same środki byłyby kwalifikowane jako niedopuszczalne, gdyż zbyt daleko idące⁴³. W tym samym duchu, w ramach samego PII, mechanizm wyważania interesów oraz indywidualizacja podejścia wymagają, aby zapewniać uprawnionym tym większą ochronę, im cięższa była postać naruszenia, a zwłaszcza pozbawienie. *A contrario*, kontrola korzystania, w tym opodatkowanie, z definicji niezagrażająca istocie prawa, podlega niejako większej tolerancji i tym samym także władzy dyskrecjonalnej państwa wobec zakresu i sposobu ingerencji⁴⁴.

Stąd też często ETPCz nie kwestionował nawet kontrowersyjnych rozstrzygnięć legislacyjnych i sądowych państw, uzasadniając to poszerzonym marginesem swobodnej oceny ich władz odnośnie do wyboru środków służących zapewnieniu poszanowania prawa własności⁴⁵. Jednak równocześnie zestawianie z sobą nawet cokolwiek zbliżonych spraw dowodzi, jak wiele zależy od okoliczności sprawy i jak złożony jest test proporcjonalności, co nie zawsze czyni orzecznictwo przewidywalnym⁴⁶.

Na koniec należy jeszcze zaznaczyć, że istotnym elementem badania proporcjonalności obciążenia są w orzecznictwie warunki, na jakich ustala się odszkodowania i precyzuje ich wysokość. O ile jednak ich całkowite pozbawienie z zasady uznaje się za zbyt daleko idące, o tyle w ramach swobody pozostawionej państwu można je wyznaczać poniżej wartości rynkowej bez narażenia się na zarzut naruszenia równowagi. Co istotne, dopuszczono to w sprawach wyłączeń, w których swoboda ta powinna być i tak węższa niż w przypadku korzystania z mienia⁴⁷.

⁴² Wyrok z 29 kwietnia 1999 roku *Chassagnou i inni v. Francja*, skargi nr 25088/94, 28331/95, 28443/95.

⁴³ Wyrok z 27 sierpnia 2004 roku *Connors v. Wielka Brytania*, skarga nr 66746/01.

⁴⁴ Wyrok *Gasus*.

⁴⁵ Zob. uznanie za proporcjonalne uchylenia przez sąd irlandzki wstępnego pozwolenia na budowę powodującego znaczny spadek wartości gruntu, który musiał być sprzedany za 10% ceny — wyrok z 29 listopada 1991 roku *Pine Valley Developments Ltd i Inni v. Irlandia*, skarga nr 12742/87.

⁴⁶ W wyroku *Spadea i Scalabrino* Trybunał nie dopatrzył się naruszenia równowagi między interesem publicznym, wyrażającym się w ochronie najemców o niskich dochodach w związku z deficytem mieszkań, a interesem wynajmujących skarżących pozbawionych możliwości eksmisji i podwyżki czynszów. Ale zakwestionował polski system czynszów regulowanych, jako nieproporcjonalnie obciążający wynajmujących właścicieli — wyrok z 19 czerwca 2006 roku *Hutten-Czapska i inni v. Polska*, skarga nr 35014/97.

⁴⁷ Wyrok *James*; wyrok *Pressos Compania Naviera S.A.*

2. MARGINES UZNANIA W SPRAWACH PODATKOWYCH

W związku z powyższym nie ulega wątpliwości, że akurat wobec opodatkowania w imię interesu publicznego państwo korzysta ze szczególnie szerokiego marginesu swobody na tle innych naruszeń — nawet samego art. IP1. Decyzje w tej materii muszą uwzględniać różne uwarunkowania sytuacji wewnętrznej w danym kraju oraz wymagają analizy kontekstu politycznego, gospodarczego czy społecznego, które Konwencja pozostawia jego władzom już z tego względu, że mogą one lepiej ocenić wszystkie niezbędne okoliczności, znając specyfikę własnego społeczeństwa. Margines ten dotyczy samego doboru środków, a więc konkretnych danin oraz oceny, czy skutki ich zastosowania uznać można za uzasadnione interesem ogólnym i zachowujące granice proporcjonalności⁴⁸.

Trybunał oczywiście nie zrzeka się przysługujących mu kompetencji do określenia, czy zachowana została wymagana równowaga w sposób zapewniający realizację prawa skarżących do poszanowania mienia, a więc nie rezygnuje z opisanej całościowej analizy. Jednak właśnie w takich sprawach zwykle podkreśla, że nie może zastępować władz krajowych w ocenie wybranego systemu lub najlepszej polityki podatkowej, a owa swoboda może być wykorzystana nawet w interesie szeroko pojętej sprawiedliwości i dobrobytu⁴⁹. Dlatego interwencja orzecznicza wymaga raczej nadzwyczajnych okoliczności, a więc w języku proporcjonalności takiego zastosowania przepisów podatkowych, które spowodowało nałożenie nieuzasadnionych obciążeń bądź też w sposób fundamentalny wpłynęło na pogorszenie sytuacji finansowej, stanowiąc nadmierną ingerencję w nią i nie realizując postulatu zapewnienia sprawiedliwej równowagi między poszczególnymi interesami⁵⁰.

Trybunał niechętnie więc kwestionuje podatki, sugerując niemalże domniemanie ich zgodności z Konwencją, jeżeli tylko nie okazują się zupełnie poza granicami rozsądku, przyjmując na przykład postać całkowitej konfiskaty i zachowując gwarancje proceduralne podatników, co spotyka się z krytyką nadmiernego usprawiedliwiania działań państw. Dodatkowo podatnicy profesjonalni muszą liczyć się z argumentem, że działalność gospodarcza immanentnie jest oparta na ryzyku, także różnorodnych obciążeń publicznych, nawet jeżeli wydaje się, że owa równowaga pomiędzy interesem publicznym a prawem własności jest zaburzona⁵¹.

⁴⁸ A. Wróbel, *op. cit.*, 67 nlb.

⁴⁹ Wyrok *N.K.M.*

⁵⁰ Wyrok z 21 marca 2000 roku *J.K. v. Republika Słowacka*, skarga nr 29021/95; orzeczenie z 5 czerwca 1995 roku *M.A. i inni v. Finlandia*, skarga nr 27793/95; wyrok z 28 listopada 2012 roku *Spampinato v. Włochy*, skarga nr 69872/01; orzeczenie z 16 stycznia 1995 roku *Travers i inni v. Włochy*, skarga nr 15117/89. Zob. też wyrok *WASA* oraz komentarz w: A. Leszczyńska-Rydlewska, *op. cit.*, s. 151–155.

⁵¹ Zob. wyrok *The National & Provincial Building Society* — ustawa wprowadzająca z mocą wsteczną opodatkowanie dochodów od odsetek inwestorów w spółdzielniach budowlanych; wyrok *WASA* — jednorazowy podatek od dochodów towarzystw emerytalnych — uznano wprost, że

W tych rzadszych sprawach, w których uznano racje skarżących, przesądzające były szczególne względy wykraczające zwłaszcza daleko poza samą wysokość daniny⁵². Orzecznictwo podatkowe ETPCz można jednak postrzegać jako szczególnie wymagające dokonania zindywidualizowanej oceny uwzględniającej konkretny stan faktyczny i prawny. Ponadto, im dalej idące przywileje państwo sobie przyznaje, tym test proporcjonalności powinien być skrupulatniejszy⁵³.

Co ważne w omawianym kontekście, Trybunał nie pozostawił wątpliwości, że pozbawienie podatnika uprawnienia, które jest zasądzone, powoduje naruszenie słusznej równowagi pomiędzy interesem ogólnym a ochroną praw jednostki⁵⁴. Równowagę zaburza ponadto brak skutecznych mechanizmów dochodzenia pełnego zwrotu podatku, do którego prawo jest bezwarunkowe lub jego kwestionowanie bezpodstawne⁵⁵.

3. SPECYFIKA ANALIZOWANEGO PRZYPADKU

W świetle przedstawionego dorobku nie ulega wątpliwości, że w zakresie podatków państwo może sobie na wiele pozwolić, bez zarzutu naruszenia równowagi i ryzyka pogwałcenia zobowiązań konwencyjnych. Odwołując się jednak do proporcjonalności oraz indywidualizacji oceny, warto rozważyć przedmiotowy przypadek celem ustalenia, czy jego szczególne okoliczności odbiegające od zwykłych ram opodatkowania nie powodują takich skutków i tym samym wymagają zapewnienia ochrony podatnikowi.

Już na wstępie trzeba bowiem przypomnieć, że tutaj danina nie obejmuje zwykłego przychodu ani w ogóle dochodu, bardziej ewentualnie przypominając swoisty podatek od majątku. Co prawda autonomia podatkowa nie pozbawia możliwości nakładania także tego rodzaju danin, jednak trudno nie uznać za przejaw arbitralnego naruszenia Konwencji opodatkowania odszkodowania z tytułu deliktu wywołanego przez Skarb Państwa, zwłaszcza w kraju, w którym podatki od majątku występują w skali szczątkowej i minimalnej. Natomiast jeżeli podatnik, który generalnie musi liczyć się koniecznością opodatkowania osiągniętego dochodu, zostaje zmuszony do tego wobec kwoty jedynie rekompensującej ubytek w majątku i niemającej takiego charakteru, trudno stwierdzać brak jego nadmiernego obciążenia.

w dobie kryzysu odebranie części dochodów grupie społecznej w dobrej kondycji celem przekazania gorzej sytuowanym to uzasadniona i proporcjonalna przyczyna ingerencji w prawo własności.

⁵² Zob. wyrok *N.K.M.* — nadzwyczajne i drakońskie opodatkowanie z mocą wsteczną odpraw w ramach politycznego rewanzu na personelu ministerialnym poprzedniego rządu.

⁵³ Z jednej strony akceptacja przywilejów w zakresie zajęcia egzekucyjnego przez fiskus majątku osób trzecich (wyrok *Gasus*), z drugiej zaś zakwestionowanie zajęcia nieruchomości o wartości znacznie przewyższającej dług podatkowy (wyrok z 1 lipca 1999 roku *Lemoine v. Francja*, skarga 26242/95; zob. też komentarz — P. Baker, *op. cit.*, s. 226–228) oraz rozbudowanego prawa pierwokupu (wyrok z 22 września 1994 *Hentrich v. Francja*, skarga nr 13616/88).

⁵⁴ Wyrok *Stere*.

⁵⁵ Wyrok *Buffalo*; wyrok *Dangeville*; wyrok *Bulves*.

A. SZCZEGÓLNY CHARAKTER ZOBOWIĄZANIA SKARBU PAŃSTWA Z TYTUŁU DELIKTU

Kluczowy zarzut naruszenia art. IP1, jaki można postawić w przedmiotowym przypadku, wiąże się z doprowadzeniem przez opodatkowanie do ostatecznego pomniejszenia odszkodowania, które ma wyjątkowy charakter nawet na tle odszkodowań, jakimi zwykle zajmuje się orzecznictwo ETPCz, a więc z tytułu wyłączeń.

Już opodatkowanie świadczenia z tytułu deliktu podmiotu prywatnego mogłoby rodzić wątpliwości, skoro godzi to w zasadę pełnego wyrównania szkody. Natomiast tu owego pomniejszenia dokonuje podmiot, który z tytułu źródłowego czynu zabronionego jest za niego odpowiedzialny, powodując wyrządzenie szkody, jaka powinna być przez niego naprawiona — z założenia w całości. Wydaje się to naruszać wymaganą przez orzecznictwo właściwą równowagę pomiędzy interesem zbiorowym a prywatnym czy też w relacji poszkodowanego ze sprawcą, który wykorzystuje uprzywilejowaną pozycję i ostatecznie ogranicza zakres zobowiązania względem ofiary. Podatnika można uważać za dotkniętego niewspółmiernie, chociaż nie samą wysokością podatku, lecz właśnie kontekstem działania Skarbu Państwa.

Warto również przywołać konstrukcję zastosowaną na tle wykonania przez Skarb Państwa prawa pierwokupu dopiero po upływie sześciu lat przy zaoferowaniu po tym czasie ceny, którą kupujący uścił w momencie zakupu, niezależnie od wzrostu cen, co ETPCz uznał za bezpodstawne wzbogacenie się wynikające z wykorzystania swojej uprzywilejowanej pozycji gwarantowanej przez prawo publiczne. Należy ponadto odwołać się do zasady niecierpania korzyści z własnej bezbarwności, nawet osiąganey w tak specyficzny sposób jak w przedmiotowym przypadku⁵⁶. Zresztą także polskie sądy hołdowały przekonaniu, że rekompensata z tytułu bezprawia po stronie państwa nie powinna być pomniejszana o podatek, gdyż trudno tego nie traktować jako przysparzające korzyści — w sprawach kwot uzyskiwanych z tytułu przewlekłości postępowania, jako forma sankcji, ale i rekompensaty, wprowadzonych zresztą pod naciskiem ETPCz⁵⁷.

Należy zarazem przeciwstawiać się argumentacji traktującej te dwa elementy — odszkodowanie i podatek — jako odrębne i nienadające się do zastawienia. Odwołuje się ona do specyfiki fiskalnych kompetencji władczych państwa uprawnionego do egzekwowania danin, która mają nie mieć nic wspólnego ze stosunkami cywilnymi, w jakie wdaje się Skarb Państwa. Jego tożsamość podmiotowa podaje jednak w wątpliwość takie rozdzielanie sfery imperium i dominium, zwłaszcza jeśli źródłową szkodę wyrządza się właśnie w ramach postępowań podatkowych i następnie ta sama emanacja państwa, środkami publicznoprawnymi, niejako odzyskuje części należności, jaką musiała wypłacić, wykonując wyrok sądu po-

⁵⁶ Zob. wyrok z 30 sierpnia 2000 roku *Belvedere Alberghiera S.R.L. v. Włochy*, skarga nr 31524/96 — osiągnięcie korzyści poprzez stawianie właściciela wobec faktów dokonanych.

⁵⁷ Zob. WSA I SA/Sz 239/14.

wszechnego. Okazuje się, że Trybunałowi udało się z takim odszkodowaniem zestawić należność jeszcze bardziej specyficzną, a więc koszty sądowe, które należało ponieść celem jego uzyskania od Skarbu Państwa, wiążąc państwo w sferze imperium z działaniami poszkodowanego w procesie cywilnym. Dopiero funkcjonalne uwzględnienie i proporcjonalne wyważenie należności miało pozwolić na ustalenie ostatecznej kwoty uzyskanej przez wyłączonego i stwierdzenie, czy nie doszło do niedopuszczalnej ingerencji w prawa skarżących poprzez konieczność ich zapłaty i pomniejszenie odszkodowania — w tej sprawie nawet jego suma nie wystarczyła do pokrycia kosztów. Zostały one zaliczone do tej samej kategorii, co podatki w rozumieniu IP1, a Wielka Izba nie zgodziła się, że obowiązek odszkodowawczy państwa i sądowy powoda nie mają nic wspólnego, nawet jeżeli ich cel jest odmienny, i władze krajowe mogą egzekwować środki niezbędne do finansowania wymiarów sprawiedliwości. Natomiast radykalna wysokość kosztów nie pozwoliła na realizację celu IP1, czego nie zmieniło przyczynienie się skarżących do tego poprzez nierealistyczne żądania procesowe⁵⁸.

B. PROBLEM POMNIEJSZANIA WARTOŚCI ODSZKODOWANIA

Przywołana sprawa kosztów może budzić wątpliwości, czy na rozstrzygnięcie nie wpłynęła też utrata całości odszkodowania przez konieczność ich pokrycia. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, jeżeli państwo nie wypłaca tylko części odszkodowania, z zachowaniem pewnych proporcji, ocena Trybunału nie musi być analogiczna do jego całkowitego pozbawienia, gdyż generalnie kwestia wysokości jest także traktowana jako element dopuszczalnego ważenia w ramach testu proporcjonalności. Należy jednak zauważyć, że dorobek ten wypracowano w kontekście odszkodowań z tytułu wyłączenia, a więc działania zgodnego z prawem krajowym, w którym pewne pomniejszanie i brak gwarancji pełnej rekompensaty został usankcjonowany. Co prawda są one integralnym elementem prawa do poszanowania mienia, ale jedynie w granicach słuszności oraz pozostając zaledwie „w rozsądnym stosunku” wobec wyłączonej własności⁵⁹.

Należy pogodzić się, że taki interes publiczny jak dążenie do zapewnienia większej sprawiedliwości społecznej oraz ochrony stanu finansów publicznych może zdaniem Trybunału usprawiedliwiać obniżanie odszkodowania poniżej wartości rynkowej wyłączonej nieruchomości i również w tym zakresie państwa dysponują szerokim marginesem swobodnego uznania⁶⁰. Orzecznictwo niekonięcznie więc kwestionowało przyznawane przez państwa kwoty z tego tytułu, o ile nie były skrajnie niewystarczające (spadając znacznie poniżej połowy warto-

⁵⁸ Wyrok z 16 listopada 2010 roku *Perdigão v. Portugalia*, skarga nr 24768/06.

⁵⁹ Wyrok z 8 lipca 1986 roku *Lithgow i inni v. Wielka Brytania*, skargi nr 9006/80; 9262/81; 9263/81; 9265/81; 9266/81; 9313/81; 9405/81.

⁶⁰ A.R. Çoban, *Protection of Property Rights within the European Convention on Human Rights*, Aldershot 2004, s. 212; wyrok *James*; wyrok *Broniowski*.

ści)⁶¹ względnie oparte na arbitralnych metodach wyliczania (zaliczono korzyści z sąsiedowania z drogą budowaną na wywłaszczonej posesji)⁶². Ale przyczyniło się do tego także zasypanie Trybunału skargami w zakresie restytucji mienia i przebudowy państw postkomunistycznych, w których brak ograniczeń zagrażałby równowadze budżetowej⁶³. Są zresztą wyroki odwracające ten sposób rozumowania, uznające za rozsądną tylko pełną rekompensatę, a jej pomniejszanie traktowano jako wyjątek⁶⁴.

Nie wydaje się jednak, aby nawet w imię niezbędnej indywidualizacji ów dorobek należało automatycznie przenosić na analizowany przypadek, w którym odszkodowanie ma jednak zupełnie inną naturę. Wyznaczanie pożądanej i słusznej równowagi pomiędzy prawami uprawnionego do niego a interesem publicznym musi być bowiem dostosowane do charakteru prawnego działań państwa. Tym samym zakres ochrony, jaka powinna przysługiwać w przypadku aktu publicznego zgodnego z ustawą, nie może być porównywany z traktowaniem ofiary działań bezprawnych państwa, które wyrządziły szkodę, a środki ograniczające uznane za dopuszczalne muszą się różnić. Należy zatem uznać, że pomniejszenie odszkodowania nie musi być legitymowane przy odpowiedzialności deliktowej jako zaburzające ową równowagę, gdyż jego wysokość zależy także od stopnia i charakteru ingerencji w prawo poszanowania mienia.

Zresztą także w orzecznictwie można dostrzec wpływ swoistego różnicowania. Odszkodowanie z tytułu wywłaszczenia, rozumianego jako zgodne z prawem pozbawienie własności, jest kojarzone z rekompensatą pieniężną, której wypłata przez państwo następuje na podstawie IP1, a więc bez stwierdzenia naruszenia tego artykułu. Natomiast odrębnie traktuje się świadczenia z tytułu czynów kwalifikowanych jako pogwałcenie Konwencji, gdy Trybunał na podstawie jej art. 41 może orzec zapłatę kwoty mającej wyrównać wynikającą z tego szkodę. Choć przepis ten posługuje się terminem słusznego zadośćuczynienia, obejmuje także odszkodowanie w rozumieniu prawa polskiego, a jego celem jest całkowite usunięcie skutków naruszenia, gdy w inny sposób nie da się osiągnąć stanu jak najbliższego przywróceniu stanu poprzedniego, a prawo wewnętrzne państwa pozwala na to tylko częściowo. Warto w tym kontekście zwrócić uwagę na wyrok Wielkiej Izby w sprawie łotewskiej, potwierdzający, że nie można jednakowo traktować wywłaszczenia zgodnego z prawem krajowym oraz zasiedzenia przez państwo, którego istota sprowadza się do prawnego potwierdzenia sytuacji faktycznej będącej rezultatem nielegalnych działań

⁶¹ Wyrok z 16 czerwca 1999 roku *Zubani v. Włochy*, skarga nr 14025/88; wyrok *The Holy Monasteries*.

⁶² Wyrok z 31 marca 1998 roku *Tsomsos i inni v. Grecja*, skarga nr 106/1995/612/700.

⁶³ M.P. Golding, *Transitional regimes and the rule of law*, „Ratio Iuris” 9, 1996, s. 387, 390; L. Garlicki, *Transformacja ustrojowa a ochrona prawa własności (aktualne tendencje w orzecznictwie ETPCz)*, [w:] *Ratio est anima legis. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Janusza Trzczińskiego*, Warszawa 2007, s. 397.

⁶⁴ Wyrok *Były Król Grecji i inni v. Grecja*, skarga nr 25701/94.

władz. W następstwie bezprawia odszkodowanie za szkody majątkowe musi doprowadzić do całkowitej eliminacji konsekwencji naruszenia, a więc sytuacji możliwie najbardziej zbliżonej do takiej, w której nie doszło do danego naruszenia⁶⁵.

Zasadzie pełnego odszkodowania w sprawach fiskalnych niewątpliwie hołduje orzeczenie dotyczące zwrotu po latach nienależnie zapłaconego podatku, jednak z wykluczeniem zapłaty odsetek przez państwo, co zakwalifikowano jako zakłócenie równowagi między interesami ogólnym a jednostki⁶⁶. Tak samo należy traktować doliczanie odsetek do kwoty odszkodowania, które ofiara bezprawia administracyjnego uzyska sądownie znacznie później, i to nie tylko dlatego, że powinny one dzielić los należności głównej. Są one bowiem swoistym zryczałtowanym odszkodowaniem za upływ czasu, których także nie powinno się pomniejszać środkami podatkowymi. Jeżeli należy dążyć do sytuacji zbliżonej do takiej, w której nie wyrządzono szkody, naturalne wydaje się powiększenie o odsetki kwoty, którą poszkodowany utracił, gdyż dopiero suma obu tych składników odpowiada kapitałowi, jakim dysponowałby on, gdyby nie doszło do deliktu.

Na zakończenie warto jeszcze przywołać szczególnie symptomatyczne orzeczenie dotyczące niewykonania ostatecznego krajowego wyroku sądowego nakazującego gminie zapłatę odszkodowania, gdzie propozycja ugody obniżenia tej należności tylko o 20% (a więc na poziomie polskiego CIT) została uznana za sprzeczną z EKPCz pomimo bardzo szczególnych okoliczności ogłoszenia jej upadłości. Według Trybunału nie ulegało wątpliwości, że stanowiło to bezprawną i nieproporcjonalną ingerencję w mienie skarżącego, to jest należność, której mógł się rozsądnie spodziewać⁶⁷. Jeżeli więc nawet brak środków finansowych władzy publicznej nie może usprawiedliwiać uchylania się od obowiązku pełnej rekompensaty skutków bezprawia i wykonania wydanego przeciwko niej ostatecznego wyroku sądowego pod rygorem stwierdzenia naruszenia IP1, to należy zakładać, że również państwu polskiemu trudno byłoby bronić zasadności obniżania odszkodowania w imię ogólnych celów polityki podatkowej mimo ich szczególnego traktowania w orzecznictwie ETPCz.

BIBLIOGRAFIA

- Baker P., *Taxation and the European Convention on Human Rights*, „British Tax Review” 2000, nr 4.
 Broek Van Den P., *The protection of property rights under the European Convention on Human Rights*, „Issues of European Integration” 1, 1986.
 Buquicchio-de Boer M., *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*, t. 12, Deventer-Boston.

⁶⁵ Wyrok z 25 października 2012 roku *Vistiņš i Perepjolkins v. Lotwa*, skarga nr 71243/01; wyrok z 12 października 2005 roku *Pasculli v. Włochy*, skarga nr 36818/97; zob. też *Scordino*.

⁶⁶ Wyrok z 10 czerwca 2006 roku *Eko-Elda AVEE v. Grecja*, skarga nr 10162/02.

⁶⁷ Wyrok z 24 września 2013 roku *De Luca v. Włochy*, skarga nr 43870/04.

- Çoban A.R., *Protection of Property Rights within the European Convention on Human Rights*, Aldershot 2004.
- Dijk van P., Hoof von F., Rijn van A., Zwaak L., *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, Antwerpen-Oxford 2006.
- Frowein J.A., *The protection of property*, [w:] *The European System for the Protection of Human Rights*, red. R.S. Macdonald, F. Matscher, H. Petzold, Dordrecht-Boston 1993.
- Garlicki L., *Komentarz EKPCz*, t. 2. *Protokół 1 art. 1*, Warszawa 2011.
- Garlicki L., *Transformacja ustrojowa a ochrona prawa własności (aktualne tendencje w orzecznictwie ETPCz)*, [w:] *Ratio est anima legis. Księga jubileuszowa ku czci Profesora Janusza Trzcńskiego*, Warszawa 2007.
- Golding M.P., *Transitional Regimes and the Rule of Law*, „Ratio Iuris”, 9, 1996.
- Gomien D., Harris D., Zwaak L., *Law and Practice of the European Convention on Human Rights and the European Social Charter*, Strasbourg 1996.
- Grau Ruiz M.A., *Decisions of the ECHR affecting domestic laws in the financial and tax field*, „Lex ET Scientia International Journal” 18, 2011, nr 1.
- Harris D.J., O’Boyle M., Warbrick C., *Law of the European Convention on Human Rights*, Oxford 2009.
- Hermeliński W., *Ochrona własności w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu*, „Palestra” 2004, nr 5–6.
- Jacobs F.G., White R.C.A., *The European Convention on Human Rights*, Oxford 2006.
- Jarosz S., *Wyłaszczanie faktyczne w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, [w:] *Współczesne koncepcje ochrony wolności i praw podstawowych*, red. A. Bator et al., Wrocław 2013.
- Leszczyńska-Rydwlewska A., *Granice dopuszczalnej ingerencji państwa w prawo własności podatnika w świetle standardów Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2010.
- Łętowska E., *Konstrukcja gwarancji własności w europejskiej konwencji z 1950 r.*, [w:] *Rozprawy z prawa cywilnego i ochrony środowiska. Księga pamiątkowa ku czci prof. A. Agopszowicza*, Katowice 1992.
- Matusiak G., *Mienie i jego ochrona na gruncie orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, „Rejent” 2005, nr 11.
- Mik C., *Prawo własności w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, PiP 1993, nr 5.
- Nakielska I., *Prawo do własności w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Gdańsk 2002.
- Orebech P.T., *From diplomatic — to human rights protection: The possessions under the 1950 European Human Rights Convention. First Additional Protocol Article 1*, „Journal of World Trade” 43, 2009, nr 1.
- Piłaszewicz M., *Ochrona prawna przed Europejskim Trybunałem Praw Człowieka w sprawach podatkowych*, „Glosa” 2011, nr 3.
- Petzold H., *The convention and the principle of subsidiarity*, [w:] *The European System for the Protection of Human Rights*, red. R.S. Macdonald, F. Matscher, H. Petzold, Dordrecht-Boston 1993.
- Rosas A., *Property rights*, [w:] *The Strength of Diversity. Human Rights and Pluralist Democracy*, red. A. Rosas, J. Helgesen, Dordrecht 1993.
- Schoke J., *The basis, nature and application of the margin of appreciation doctrine in the case law of the European Court of Human Rights*, „Human Rights Law Journal” 19, 1998.
- Takahashi Y.A., *The Margin of Appreciation Doctrine and the Principle of Proportionality in the Jurisprudence of the ECHR*, Antwerpen-Oxford-New York 2002.
- Winisdoerffer Y., *Margin of appreciation and the article 1 of Protocol No. 1*, „Human Rights Journal” 19, 1998, nr 1.
- Wiśniewski A., *Koncepcja marginesu oceny w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, Gdańsk 2008.

WYKAZ ORZECZNICTWA ETPCZ
(WSZYSTKIE WYROKI SĄ DOSTĘPNE W BAZIE HUDOC)

- AGOSI v. Wielka Brytania*, skarga nr 9118/80.
Anheuser-Busch Inc. v. Portugalia, skarga nr 73049/01.
Belvedere Alberghiera S.R.L. v. Włochy, skarga nr 31524/96.
Bistrovic p. Chorwacji, skarga nr 25774/05.
Broniowski v. Polska, skarga nr 31443/96.
Buffalo SRL en Liquidation v. Włochy, skarga nr 38746/97.
Bulves AD v. Bułgaria, skarga nr 3991/03.
Burdov v. Rosja, skargi nr 59498/00 i 33509/04.
Były Król Grecji i inni v. Grecja, skarga nr 25701/94.
Chassagnou i inni v. Francja, skargi nr 25088/94, 28331/95, 28443/95.
Connors v. Wielka Brytania, skarga nr 66746/01.
Dangeville, skarga nr 36677/97.
De Luca v. Włochy, skarga nr 43870/04.
Dello Preite v. Włochy, skarga nr 15488/89.
Eko-Elda AVEE v. Grecja, skarga nr 10162/02.
Ferrazzini v. Włochy, skarga nr 44759/98.
Gasus Dosier und Fördertechnik GmbH p. Holandii, skarga nr 15375/89.
Handyside p. Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 5493/72.
Hentrich v. Francja, skarga nr 13616/88.
Hutten-Czapska i inni v. Polska, skarga nr 35014/97.
J.K. v. Republika Słowacka, skarga nr 29021/95.
Jahn i inni v. Niemcy, skargi nr 46720/99, 72203/01, 72552/01.
James i in. v. Wielka Brytania, skarga nr 8793/79.
Kustannus oy vapaa Ajattelija AB i inni v. Finlandia, skarga nr 20471/92.
Labus p. Chorwacji, skarga nr 50912/99.
Lemoine v. Francja, skarga nr 26242/95.
Lithgow i inni v. Wielka Brytania, skargi nr 9006/80; 9262/81; 9263/81; 9265/81; 9266/81; 9313/81; 9405/81.
M.A. i inni v. Finlandia, skarga nr 27793/95.
Mellacher i inni v. Austria, skargi nr 10522/83, 11011/84, 11070/84.
N.K.M. v. Węgry, skarga nr 66529/11.
OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Rosja, skarga nr 14902/04.
Pasculli v. Włochy, skarga nr 36818/97.
Perdigão v. Portugalia, skarga nr 24768/06.
Pine Valley Developments Ltd i Inni v. Irlandia, skarga nr 12742/87.
Pressos Compania Naviera S.A. i inni v. Belgia, skarga nr 17849/91.
Procola i inni v. Luksemburg, skarga nr 14570/89.
Roshka v. Rosja, skarga nr 63343/00.
Ryabykh v. Rosja, skarga nr 52854/99.
S.A. Dangeville v. Francja, skarga nr 36677/97.
Scollo v. Włochy, skarga nr 19133/91.
Scordino v. Włochy, skarga nr 36813/97.
Spáček v. Czechy, skarga nr 26449/95.
Spadea i Scalabrino v. Włochy, skarga nr 12868/87.
Spampinato v. Włochy, skarga nr 69872/01.
Sporrong i Lönnroth v. Szwecja, skargi nr 7151/75 i 7152/75.
Stere i inni v. Rumunia, skarga nr 25632/02.

- Stran Greek Refineries and Stratis Andreadis v. Grecja*, skarga nr 13427/87.
The Holy Monasteries v. Grecja, skargi nr 13092/87, 13984/87.
The National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and The Yorkshire Building Society v. Wielka Brytania, skarga nr 117/1996/736/933-935.
Tkachevy v. Rosja, skarga nr 35430/05.
Travers i inni v. Włochy, skarga nr 15117/89.
Tsomsos i inni v. Grecja, skarga nr 106/1995/612/700.
Vistiņš i Perepjolkins v. Łotwa, skarga nr 71243/01.
WASA Omsesidigt i inni v. Szwecja, skarga nr 13013/87.
Zubani v. Włochy, skarga nr 14025/88.

ADMISSIBILITY OF TAXATION OF THE COMPENSATION RECEIVED FROM THE STATE TREASURY IN THE LIGHT OF PROTECTIVE STANDARDS OF THE EUROPEAN CONVENTION ON HUMAN RIGHTS

Summary

The purpose of this paper is to analyze the legal admissibility of taxing the compensation received by a commercial company from the State Treasury which is responsible for the damage suffered by the company. Such damage may be caused by State officials in the performance of their duties, including the tax authorities. It seems completely obvious that the victim should expect full compensation. Unfortunately, such sums are classified by the Polish tax law as any other income received by the tax payer and no exception is provided, which results in an actual reduction of its value.

However, it may raise serious doubts if one takes into account legal obligations under the European Convention on Human Rights and the well developed case law of the European Court of Human Rights. Even though the Convention is usually not considered to be a legal act that could protect commercial interests of business entities, one should not forget about its very important Article 1 of Protocol 1, providing protection of property also for legal persons. In this particular case, it is not the amount of tax collected that should be seen as the property that has been taken away, as under this provision domestic authorities are entitled to enforce such laws as they deem necessary to control the use of property to secure the payment of taxes. What makes it so special is this context of compensation and that is why an evaluation of the interpretation of the term “possessions” and the appropriate understanding of the essence of the taxpayer’s right is one the major topics of this paper. The biggest challenge, however, is related to the margin of appreciation left to the Contracting Parties as to the measures that might be undertaken for the sake of the abovementioned purpose, especially seeing as in the area of taxation the Court seems to be particularly tolerant. Therefore, special emphasis is put on the principle of proportionality and its meaning for the analyzed case.

Keywords: human rights, European Convention on Human Rights, taxation, liability for damages of the State Treasury