

Prof.dr hab. Tadeusz Jasudowicz

**Problematyka podatkowa
w orzecznictwie strasburskim
w kontekście standardów ochrony własności
(wykłady planowane na 22 marca 2020 r.)**

I. Podstawa prawna

1.

Standardy ochrony własności w systemie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka umocowane zostały w art.1 Protokołu I do Konwencji, który głosi:

„Każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do niezakłóconego korzystania ze swojego mienia (*to the peaceful enjoyment of his possessions*). Nikt nie będzie pozbawiony swojego mienia, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez prawo i przez zasady ogólne prawa międzynarodowego (*in the public interest and subject to the conditions provided for by law and by the general principles of international law*).

Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób szkodzić prawu państwa do wydawania takich ustaw (*in any way impair the right of a State to enforce such laws*), jakie uzna za konieczne dla kontroli korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub dla zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub grzywien (*as it deems necessary to control*

the use of property in accordance with the general interest or to secure the payment of taxes or other contributions or penalties).

II. I etap orzecznictwa – lata 80-te XX w.

2.

W wyroku Plenum Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z 23 września 1982 r. w sprawie *Sporrong i Lönnroth przeciwko Szwecji* uznano, że art.1 Protokołu I do Konwencji zawiera „trzy różne normy”:

- norma I, zawarta w zd.I ust.1, ma „charakter ogólny” i ogłasza „zasadę niezakłóconego korzystania z własności”;

- norma II, zawarta w zd.II ust.1, dotyczy „pozbawienia mienia” i poddaje je trzem istotnym warunkom:

i/ ma ono być „w interesie publicznym”,

ii/ ma być zgodne prawem krajowym, a także

iii/ ma być zgodne z „ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego”;

- norma III, zawarta w ust.2, uznaje tytuł państwa „do kontroli korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym” poprzez:

i/ wydawanie ustaw, jakie uzna państwo w tym celu za konieczne;

ii/ ściąganie podatków oraz innych należności i grzywien (*Sprawa Sporrong i Lönnroth pko Szwecji, wyrok z 23.09.1982 r., pkt 61*).

3.

Zdaniem Trybunału, „pozwolenia budowlane”, o które w tej sprawie chodziło, nie podpadają ani pod normę II (pozbawienie własności), ani pod normę III (kontrola korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym), wobec czego należy je rozpatrywać z perspektywy normy I (zasady niezakłóconego korzystania ze swojego mienia)(*Ibidem, pkt 69 ust.1*). Wszedł więc *de facto* Trybunał w kwestię relacji wzajemnej między trzema normami, przypisując szczególną rolę zasadzie zawartej w normie I.

4.

Co więcej, Trybunał uznał, że w tym kontekście musi rozstrzygnąć, „czy została osiągnięta słuszna równowaga (*fair balance*) między wymaganiami interesu powszechnego a wymaganiami ochrony podstawowych praw jednostki”, dodając, że „Poszukiwanie takiej równowagi przynależy do całości Konwencji i jest również odzwierciedlone w samej strukturze art.1 Protokołu I” (*Ibidem, pkt 69 ust.2*).

5.

Dalszego doprecyzowania interpretacyjnego art.1 Protokołu I dokonał Trybunał w sprawie James i Inni pko Zjednoczonemu Królestwu, albowiem – poza przypomnieniem „trzech różnych norm” – wskazał na kolejność badania sprawy w ich świetle, uznając, że „przed podjęciem badania, czy była przestrzegana pierwsza norma ogólna, musi on rozstrzygnąć, czy ostatnie dwie normy znajdują zastosowanie” (*Sprawa James i Inni pko Zjednoczonemu Królestwu, wyrok Plenum ETPC z 21.02.1986 r., pkt 37*). Zatem, w sferze stosowania prawa w kontekście badania ingerencji państwa normy specjalne mają pierwszeństwo przed normą ogólną gwarantującą zasadę niezakłóconego korzystania ze swojego mienia.

6.

Nie oznacza to jednak wcale pozbawienia zasady jej znaczenia, albowiem dodaje Trybunał, że: „Normy druga i trzecia zajmują się konkretnymi przykładami ingerencji w prawo do niezakłóconego korzystania z własności, a zatem powinny być pojmowane w świetle zasady ogólnej ogłoszonej w normie pierwszej” (*Ibidem, in fine*). A więc, zasada zachowuje swoje znaczenie, służąc prawidłowej interpretacji i stosowaniu norm specjalnych.

7.

Do bardziej szczegółowych elementów interpretacji konkretnych norm art.1 Protokołu I jeszcze dalej powrócimy. W tym miejscu ograniczmy się do stwierdzenia, że wyżej wskazane ustalenia Trybunału złożyły się na fundament interpretacji standardów ochrony własności w systemie Konwencji. Te dwie sprawy nie dotyczyły w zasadzie spraw podatkowych, niemniej jednak wskazany fundament interpretacyjny był jak najbardziej aktualny we wszystkich późniejszych sprawach podatkowych.

8.

Mówię „w zasadzie”, ponieważ w sprawie James i Inni – aczkolwiek skarżący twierdzili, że „środki mające zapewniać słuszny podział korzyści gospodarczych, np. w drodze opodatkowania, są regulowane przez art.1, ale – ich zdaniem – wyłącznie przez jego ust.2” – Trybunał ze swej strony nie widział przeszkód dla „ureczywistniania takiej polityki w trybie odwołania się do pozbawienia własności” (*Ibidem, pkt 44*). Zatem, rozstrzygnięciu w sprawach podatkowych może służyć nie tylko norma III, w której „ściąganie podatków” jest *expressis verbis* uwzględnione, ale także norma I, która – jako zasada podstawowa - służy prawidłowej interpretacji i stosowaniu m.in. normy III, oraz – jak tu widać – norma II, a to w sytuacji pozbawienia własności, do

którego dochodzi w kontekście „realizacji prawowitej polityki społecznej, gospodarczej lub innej” (*Ibidem*, pkt 45).

9.

W tejże sprawie doszło do pierwszego ustalenia Trybunału co do użytych w art.1 Protokołu I pojęć „interesu publicznego” (*zd.II ust.1*) oraz „interesu powszechnego” (*ust.2*). Zdaniem skarżących, użycie dwóch „różnych fraz” wskazuje „na zamiar wykorzystania koncepcji odmiennych”, a art.1 daje państwu „więcej swobody w zakresie kontroli korzystania z czyjejs własności niż przy jej zabranii mu” (*Ibidem*, pkt 43 *ust.1*). Przeciwnie, Trybunał – nie wykluczając jakichś różnic między tymi koncepcjami interesu – nie dopatrył się, sugerowanego przez skarżących, „fundamentalnego rozróżnienia” między nimi (*Ibidem*, *ust.2*).

10.

W całym późniejszym bogatym swym orzecznictwie Trybunał raczej utożsamiał oba pojęcia interesu i nigdy nie skorzystał z okazji dla dokonania głębszego ich studium oraz ustalenia podobieństw i różnic; moim zdaniem, niewątpliwie istniejących i nie ograniczających się li tylko do ich zakresu podmiotowego, który w przypadku interesu powszechnego jest oczywiście szerszy, bo ogólnospołeczny, a także merytorycznie odmienny, bo kojarzący się z urzeczywistnianiem przez państwo owej „prawowitej polityki społecznej, gospodarczej lub innej”.

11.

Poczynił Trybunał ukłon w stron potwierdzenia zasady pomocniczości, podkreślając, że „Na podstawie ustanowionego przez Konwencję systemu ochrony to do władz krajowych należy dokonywanie wstępnej oceny zarówno

istnienia problemu interesu publicznego wymagającego środków pozbawienia własności, jak i podejmowanie akcji zaradczej (*Ibidem, pkt 46*). Korzystają one przy tym z „szerokiego marginesu oceny”, albowiem „z racji bezpośredniej znajomości swojego społeczeństwa i jego potrzeb, władze krajowe co do zasady znajdują się w lepszym położeniu niż sędzia międzynarodowy dla oceny, co leży „w interesie publicznym” (*Ibidem*).

12.

Zwrócił Trybunał uwagę, że „pojęcie <interesu publicznego> z konieczności jest ekstensywne”, że „margines oceny pozostawiany ustawodawstwu w kontekście urzeczywistniania polityki społecznej i gospodarczej powinien być szeroki”, oraz że on „szanuje osąd ustawodawstwa co do tego, co leży <w interesie publicznym>, chyba że osąd taki jest w oczywisty sposób pozbawiony rozsądnej podstawy” (*Ibidem, ust.2*). Potwierdza zatem sprawowanie przez siebie „nadzoru europejskiego” i czuwanie nad tym, czy wybory dokonywane przez ustawodawcę krajowego są racjonalne.

13.

Warto wskazać, że równocześnie, a właściwie nawet nieco wcześniej, bo już w 1981 r., problemów podatkowych z perspektywy Konwencji dotknęła Europejska Komisja Praw Człowieka. Wobec twierdzenia skarżących w sprawie brytyjskiej, że godząca w nich ingerencja nie leżała „ani w publicznym, ani w powszechnym interesie”, Komisja wskazała, że nie podlegała wątpliwości „krajowa legalność” środka, a jego prawowitym celem było „zabezpieczenie płatności podatków stosownie do ust.2 tego artykułu” (*A., B., C. i D. pko Zj.Kr., dec. o dopuszczalności z 10.03.1981 r., pkt 2 ust.1*).

14.

Dodała przy tym, co istotne: „Sformułowania ust.2 tego artykułu nie umieszczają zatem spraw opodatkowania całkowicie poza kontrolą konwencyjną, ponieważ prawidłowe stosowanie tego artykułu, podobnie jak każdego innego postanowienia Konwencji, co do zasady podlega nadzorowi organów konwencyjnych (*a więc, Komisji i Trybunału – przyp. T.J.*). Nadzór taki obejmuje, zgodnie ze stałym orzecznictwem Komisji, nie tylko badanie, czy dany środek jest tego rodzaju, że można go rozsądnie uznać za konieczny z punktu widzenia jednego z celów wyliczonych w tym artykule, ale również badanie, czy jego zastosowanie w konkretnej sprawie nie jest wielce dysproporcjonalne w stosunku do tego celu” (*Ibidem, ust.2*). Jak widać, Komisja nie potrafi zająć konsekwentnego stanowiska, bo najpierw uznaje, że ust.2 art.1 „postrzega Umawiające się Państwa jako wyłącznych sędziów <konieczności> ingerencji” (*Ibidem, ust.1*), by zaraz potem dopuścić test proporcjonalności, istotny składnik badania właśnie konieczności ingerencji.

15.

Z kolei, wobec twierdzenia skarżących, że „interes powszechny nie wymagał nadawania środkowi skutku retroaktywnego”, rząd wskazywał, że „skutek retroaktywny był konieczny dla skutecznego zapobiegania takiej formie unikania podatków (*wykazywanie sztucznych strat w przedsięwzięciu niehandlowym – przyp. T.J.*), a Komisja uznała, że przyjęte przepisy „służyły przeciwdziałaniu szczególnej formie unikania podatków” oraz że nadanie im skutku retroaktywnego „nie miało charakteru ekscesywnego z punktu widzenia postanowień art.1 Protokołu I do Konwencji” (*Ibidem, ust.4*).

16.

W sprawie duńskiej z 1983 r. stanęła Komisja wobec problemu zajęcia własności osoby, która – będąc oskarżona o poważne przestępstwo podatkowe i zwolniona za kaucją – uciekła za granicę i wchodziło w grę ryzyko, że spróbuje ona przenieść swoje aktywa za granicę, „co zredukuje szanse jej powrotu do Danii dla uczestnictwa w postępowaniu sądowym bądź dla wykonania wyroku” (*K. pko Danii, dec. o dopuszczalności z 7.12.1983 r., ust.1-2*).

17.

Komisja nie zgadza się na identyfikowanie „zajęcia własności” z jej pozbawieniem, albowiem „skarżący pozostaje właścicielem mienia, które znajduje się pod zarządem specjalnym do czasu powrotu skarżącego do Danii”; właściwy jest tu ust.2 art.1, jako że zajęcie w istocie dotyczy „korzystania z własności” (*Ibidem, ust.3*).

18.

Powtórzyła przy tym błąd ze sprawy brytyjskiej, powtarzając, że państwa są „wyłącznymi sędziami <konieczności> ingerencji”, wobec czego jej badanie „musi się ograniczyć do kontroli zgodności z prawem i celu odnośnej restrykcji” (*Ibidem*). Uznanie spełnienia testu legalności i celowości (*Ibidem, ust.4*) jednakże jej nie wystarcza, skoro bada Komisja także kwestię proporcjonalności środka, a więc element testu konieczności (*Ibidem, ust.5*), by dojść do wniosku, że „zajęcie własności skarżącego w Danii zostało powzięte w wykonaniu prawa do wydawania takich ustaw, jakie władze duńskie uznały za konieczne dla potrzeb kontroli nad korzystaniem z własności zgodnie z interesem powszechnym, jak to się przewiduje w art.1 ust.2 Protokołu I oraz że w konsekwencji nie doszło do naruszenia tego artykułu” (*Ibidem, ust.6. Por. analogicznie - S. pko Szwecji, dec. o dopuszczalności z 6.05.1985, pkt 2*).

19.

W sprawie austriackiej dotyczącej tzw. podatku kościelnego Komisja zauważyła, że ściąganie tych podatków „stanowi autonomiczną działalność kościołów, zaś działalność państwa ogranicza się do sprawowania kontroli”, wobec czego nie doszło do ingerencji władzy państwowej i skarga jest niedopuszczalna (*E. i G.R. pko Austrii, dec. o dopuszczalności z 14.05.1984 r., pkt 3*).

20.

Skarga spółki szwedzkiej dotyczyła z kolei rzekomego naruszenia jej własności w związku z wydaniem ustaw o pracowniczych funduszach inwestycyjnych, przy czym skarżąca negowała zastosowalność zarówno pozbawienia własności (*art.1, ust.1, zd.II*), jak i zabezpieczenia ściągania podatków (*art.1, ust.2*) i domagała się zbadania sprawy w świetle normy I, zasady niezakłóconego korzystania ze swojego mienia (*art.1, ust.1, zd.I; por. Svenska Managementgruppen AB pko Szwecji, dec. o dopuszczalności z 2.12.1985 r., Zarzuty*). Komisja uznała fakt ingerencji „w prawo skarżącej do niezakłóconego korzystania z jej mienia” (*Ibidem, ust.5*), odrzuciła też zastosowalność normy II, ponieważ jej zamiarem „jest uwzględnienie formalnego bądź *de facto* wyłączenia, którego Komisja w niniejszej sprawie nie stwierdza” (*Ibidem, ust.6*).

21.

Nie zgodziła się natomiast na niezastosowalność ust.2, skoro „sumy pieniędzy są płatne czy to tytułem podatku od podziału zysków, czy składek na szwedzki system emerytalny, a więc ingerencja podpada pod pojęcie <zabezpieczenia ściągania podatków bądź innych należności lub grzywien> w ust.2 art.1” (*Ibidem, ust.7*). Zdaniem Komisji, z art.1 „nie można wywodzić

żadnego ogólnego zakazu podatków płatnych wyłącznie z kapitału podatnika”, a „w pierwszym rzędzie to do władz krajowych należy rozstrzygnięcie, jakiego rodzaju podatki czy składki będą pobierane” (*Ibidem, ust.8*).

22.

Komisja ustaliła, że skarżąca ma uiszczać „nowy podatek, który wynosi jakiś procent jej zysków oraz wzmożone o 0,2-0,5 % składki emerytalne”; nie da się jednak stwierdzić, „iżby zobowiązania te godziły w gwarancję własności skarżącej albo ingerowały w jej położenie finansowe w takim stopniu, by uznać go za dysproporcjonalny albo za nadużycie prawa państwa do ściągania podatków na podstawie art.1 Protokołu I” (*Ibidem, ust.11*). Jej zdaniem, Konwencja pozostawia państwu „określanie ich polityki, także gospodarczej i społecznej, i nie jest zamiarem art.1 Protokołu I ochrona jakiegokolwiek specyficznego poglądu czy systemu politycznego”; wobec tego, „obejmuje to wypracowanie nowej polityki w dziedzinie gospodarczej”, „rząd miał tytuł do jej podjęcia”, a „ustawodawstwo dotyczące pracowniczych funduszy inwestycyjnych nie naruszyło praw skarżącej na podstawie art.1 Protokołu I” (*Ibidem, ust.12, w zw. z ust.10*).

3. II etap orzecznictwa – lata 90-te XX w.

23.

Dla rozwoju strasburskiego orzecznictwa podatkowego w ostatnim dziesięcioleciu XX w. istotne są przede wszystkim dwie sprawy: holenderska i brytyjska. W pierwszej z nich chodziło o konsekwencje pewnej tendencji w ustawodawstwach podatkowych, w tym w holenderskim, umożliwiającej

„odzyskiwanie długów podatkowych z majątku strony trzeciej” i stanowiącej „akceptowaną metodę wzmocnienia pozycji wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym” (*Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH pko Holandii, wyrok ETPC z 23.02.1995 r., pkt 59 ust.2-3*). Według Trybunału, „sprawa dotyczy prawa państw do wydawania takich ustaw, jakie uznają za konieczne dla <zabezpieczenia płatności podatków>”, a więc podlega normie III z art.1 ust.2 Protokołu I (*Ibidem, pkt 60 ust.1, w zw. z pkt 59 ust.1*).

24.

Trybunał podkreślił konieczność dysponowania przez ustawodawcę „szerokim marginesem oceny, zwłaszcza co do kwestii, czy – a jeśli tak, to w jakim zakresie – władze podatkowe winny być postawione w lepszej pozycji w kontekście egzekucji długów podatkowych, niż znajdują się zwykli wierzyciele w kontekście egzekucji długów handlowych”; szanuje on „ocenę ustawodawcy w takich sprawach, chyba że jest ona pozbawiona rozsądnej podstawy” (*Ibidem, pkt 60 ust.3*).

25.

Przypomnił przy tym swoje „utrwalone ożecznictwo”, zgodnie z którym „ust.2 art.1 Protokołu I musi być postrzegany w świetle zasady ustalonej w zd.1 tego artykułu”, wobec czego „ingerencja musi osiągać <śluszną równowagę> między wymaganiami interesu powszechnego wspólnoty a wymaganiami ochrony praw podstawowych jednostki”, co oznacza także wymóg „rozsądnego stosunku proporcjonalności między użytymi środkami a realizowanym celem” (*Ibidem, pkt 62*).

26.

W rezultacie „kompetencja odzyskiwania wobec dóbr, które znajdują się w posiadaniu dłużnika, aczkolwiek nominalnie stanowią własność strony trzeciej, jest znanym narzędziem wzmocnienia pozycji wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym; nie można jej ogłaszać jako *per se* nie dającej się pogodzić z wymaganiami art.1 Protokołu I”; zatem, „ustawodawca może w zasadzie odwołać się do tego narzędzia dla zapewnienia – w interesie powszechnym – by opodatkowanie owocowało możliwie najobficiej, a długi podatkowe były odzyskiwane możliwie najszybciej” (*Ibidem, pkt 66*).

27.

W sprawie brytyjskiej z 1997 r. krajowe i lokalne spółki budowlane zarzucały naruszenie art.1 Protokołu I w wyniku retroaktywnego cofnięcia ich praw do odzyskania pieniędzy, jakie wpłaciły do Skarbu Państwa, co miało – ich zdaniem - doprowadzić do podwójnego opodatkowania i „bezprawnego wywłaszczenia ich zasobów pod pozorem opodatkowania” (*National and Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society pko Zj.Kr., wyrok z 23.10.1997 r., pkt 56*). Trybunał nie podzielił tego poglądu (*por. ibidem, pkt 58-60*) i postrzegał roszczenia skarżących „jako bezpodstawne, bo nie podlegały one podwójnemu opodatkowaniu, a zatem nie zostały bezprawnie wywłaszczone” (*Ibidem, pkt 61*).

28.

Trybunał, owszem, zgodził się, że „środki retroaktywne działały w sposób, który stanowił ingerencję w korzystanie z mienia przez skarżące spółki” (*Ibidem, pkt 74*), przypomniał zasadniczą interpretację norm z art.1 Protokołu I (*Ibidem, pkt 78*) i uznał za „podejście najbardziej naturalne badanie ich

zarzutów pod kątem kontroli korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym <dla zabezpieczenia płatności podatków>" (*Ibidem, pkt 79*).

29.

Uznał również, że ingerencja „musi osiągać <śluszną równowagę> między wymaganiami interesu powszechnego a wymaganiami ochrony praw podstawowych jednostki”, że „musi zatem zachodzić rozsądny stosunek proporcjonalności między użytymi środkami a realizowanym celem”, a Trybunał „szanuje ocenę ustawodawcy w takich sprawach, chyba że jest ona pozbawiona rozsądnej podstawy” (*Ibidem, pkt 80 ust.1 i 2*).

30.

Uznał też „oczywisty i przemożny interes w zapewnieniu, by jednostki prywatne nie wykorzystywały sposobności przemiany na nowy reżim płatności podatków i nie negowały dochodów Skarbu Państwa li tylko w oparciu o wynikające z niedbalstwa defekty ustawodawstwa podatkowego”, zwłaszcza, że same te jednostki uczestniczyły w wypracowaniu tego ustawodawstwa, a nie doznały żadnego „indywidualnego i nadmiernego obciążenia” (*Ibidem, pkt 81 ust.2 i 3*).

31.

Ostatecznie, nie dopatrył się naruszenia art.1 Protokołu I, jako że „działania podjęte przez państwo nie rujnowały równowagi, jaka ma być osiągnięta między ochroną prawa skarżących spółek do restytucji a interesem publicznym w zabezpieczeniu płatności podatków” (*Ibidem, pkt 83*). Jak widać, wcześniej wypracowany przez Trybunał wzorzec interpretacji i stosowania art.1 Protokołu I znajduje w tej sprawie – nie licząc, wynikających ze specyficznych okoliczności, elementów nowych – pełne potwierdzenie.

4. III etap orzecznictwa –

I dziesięciolecie XXI w.

32.

Strasburskie orzecznictwo podatkowe na tle art.1 Protokołu I w bieżącym wieku rozpoczyna sprawa S.A. Dangeville, mocno utkwiona w prawie UE, a mianowicie przede wszystkim w Szóstej Dyrektywie Rady Wspólnot Europejskich dotyczącej podatku VAT, a więc – jak ocenił Trybunał – „roszczenie skarżącej spółki oparte było na normie wspólnotowej, która była doskonale jasna, precyzyjna i bezpośrednio zastosowalna” (*S.A. Dangeville pko Francji, wyrok ETPC z 26.03.2002 r., pkt 47; zdaniem Trybunału, krajowa „reguła proceduralna dotycząca <klasyfikacji procedur> nie może powodować zaniku prawa substancjalnego stworzonego przez Szóstą Dyrektywę” – ibidem, in fine).*

33.

Wyrok Rady Stanu z 1996 r. pozbawił spółkę „jej prawa do roszczenia o zwrot sumy nadpłaconego VAT”, co potwierdzało ingerencję w prawo m.in. skarżącej spółki do niezakłóconego korzystania z jej mienia, co postrzegała ona jako pozbawienie mienia w znaczeniu zdz.II ust.1 art.1 (*Ibidem, pkt 51, w zw. z pkt 50*). Zdaniem Trybunału jednak, „bardziej naturalnym podejściem byłoby badanie zarzutów pod kątem kontroli korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym <dla zabezpieczenia płatności podatków>, co podpada pod normę z ust.2 art.1” (*Ibidem, pkt 51 in fine*).

34.

Trybunał nie dopatrył się usprawiedliwienia dla „odmowy wyprowadzenia przez Radę Stanu konsekwencji z bezpośrednio zastosowalnej

normy prawa wspólnotowego” oraz z krajowego okólnika służącego implementacji tej normy ani nie uznał jej uzasadnienia wymaganiami interesu powszechnego (*Ibidem, pkt 57-58*). Wprost przeciwnie, stwierdził, że „cios wymierzony w <mienie> skarżącej był dysproporcjonalny” i „została zerwana słuszna równowaga pomiędzy wymaganiami interesu powszechnego wspólnoty a imperatywami zagwarantowania praw podstawowych jednostki” (*Ibidem, pkt 61; doszło zatem do naruszenia art.1 Protokołu I – ibidem, pkt 62*).

35.

W sprawie ukraińskiej z 2007 r. chodziło o zarzut naruszenia art.1 Protokołu I w związku z odmową uznania tytułu skarżącej spółki do odpisu VAT zapłaconego w toku jej działalności handlowej, a więc – jak to określił Trybunał – nie o „konkretną sumę odpisu Vat ani rekompensatę za zwłokę”, lecz o „ogólny tytuł prawny skarżącej do odpisu VAT i rekompensaty” (*Intersplav pko Ukrainie, wyrok ETPC z 9.01.2007 r., pkt 31, w zw. z pkt 26 i 30*). Trybunał uznał, że „skarżąca miała interes własnościowy uznany przez prawo ukraińskie i chroniony przez art.1 Protokołu I”, że doszło do „ingerencji w prawo skarżącej do niezakłóconego korzystania z jej mienia” oraz że „sytuacja ta podpada pod zd.I ust.1 art.1 Protokolu I, które ogólnie ustanawia zasadę niezakłóconego korzystania z własności” (*Ibidem, pkt 32-33; por. uwagi o „szerokim marginesie oceny” i „nadzorze instytucji konwencyjnych” – ibidem, pkt 38*).

36.

Wobec tego, że odpisy VAT na rzecz spółki były „systematycznie opóźniane”, powstawała „sytuacja chronicznej niepewności”, tym bardziej, że władze podatkowe kontynuowały „swoją praktykę opóźniania płatności VAT nawet po wyrokach sądowych wydawanych na korzyść spółki” (*Ibidem, pkt 39*). W ocenie Trybunału, „ingerencja w mienie skarżącej była dysproporcjonalna”,

a wynikający stąd „stan niepewności(...) niweczył <śłuszną równowagę> między wymaganiami interesu publicznego a ochroną prawa do niezakłóconego korzystania ze swojego mienia”, co stwarzało również dla spółki „indywidualny i nadmierny ciężar” . Zaistniało więc naruszenie art.1 Protokołu I (*Ibidem, pkt 40*).

37.

W sprawie bułgarskiej skarżąca spółka zarzucała, że - mimo wypełnienia przez nią wszelkich związanych z VAT powinności – władze krajowe pozbawiły ją prawa do odpisu zapłaconego VAT, „ponieważ jej dostawca spóźnił się z wypełnieniem jego własnych zobowiązań” (*„Bulves” AD pko Bułgarii, wyrok ETPC z 22.01.2009 r., pkt 33, w zw. z pkt 54*).

38.

Przy okazji Trybunał zajął się definicją „mienia”, stwierdzając, że „<Mieniem> może być albo <mienie istniejące>, albo dobra, w tym roszczenia, w kontekście których skarżąca może twierdzić, że służy jej przynajmniej <prawowita ekspektatywa> uzyskania efektywnego korzystania z prawa własnościowego” (*Ibidem, pkt 53; sama „nadzieja” uznania prawa nie wystarcza*).

39.

Trybunał zwrócił uwagę na to, że – „na ile skarżąca spółka w pełni i w terminie wykonała ustalone przez państwo normy VAT, a nie dysponuje środkami wymuszenia ich przestrzegania przez jej dostawcę i nie ma wiedzy o jego brakach w tym zakresie – może prawowicie spodziewać się skorzystania z jednej z głównych norm systemu opodatkowania VAT poprzez dopuszczenie jej do odpisu VAT zapłaconego dostawcy” (*Ibidem, pkt 57; zwłaszcza, że „dopiero*

po złożeniu wniosku o taki odpis i zbadaniu dostawcy przez władze podatkowe można stwierdzić, czy w pełni przestrzegal on swoich własnych obowiązków z tytułu VAT”). Doszedł przeto do wniosku, że „prawo skarżącej spółki do domagania się odpisu VAT oznaczało co najmniej <prawowitą ekspektatywę> uzyskania efektywnego korzystania z prawa własnościowego oznaczającego <mienie> w rozumieniu zd.I ust.1 art.1 Protokołu I” (*Ibidem, in fine*).

40.

Ponieważ spółka musiała w związku z dostawą po raz drugi dokonać opłaty VAT, i to wraz z odsetkami, zaś pierwsza jej opłata na rzecz dostawcy „nie została uznana jako koszt z punktu widzenia podatku dochodowego” i musiała ona zapłacić podatek wyższy, Trybunał uznał, że „sumy te(...) niewątpliwie stanowiły mienie w znaczeniu art.1 Protokołu I” (*Ibidem, pkt 58*).

41.

W tym zakresie spółka zarzucała pozbawienie jej mienia w rozumieniu zd.II ust.1 art.1. Trybunał – nie wykluczając właściwości takiego podejścia – zwrócił jednak uwagę, że „jeśli chodzi o płatność podatku, bardziej naturalnym podejściem jest badanie zarzutu pod kątem kontroli korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym <dla zabezpieczenia płatności podatków>, co wchodzi w zakres normy z ust.2 art.1 Protokołu I” (*Ibidem, pkt 60*).

42.

Przypominając obowiązek interpretacji i stosowania norm specjalnych z art.1 „w świetle zasady ogłoszonej w zd.I ust.1”, Trybunał potwierdził, że „zgodnie z jego ustalonym orzecnictwem, ingerencja – także ta dotycząca środka dla zabezpieczenia płatności podatków – musi osiągać <śluszną równowagę> między wymaganiami interesu powszechnego wspólnoty a

wymaganiami ochrony praw podstawowych jednostki” (*Ibidem*, pkt 62, w zw. z pkt 61).

43.

Trybunał, owszem, uznał, że „w niniejszej sprawie powszechnym interesem wspólnoty było zabezpieczenie stabilności finansowej systemu opodatkowania VAT, z jego skomplikowanymi normami dotyczącymi należności, zwrotów, wyjątków, odpisów i ponownych zwrotów”, a także z gwarancjami dla „zapobiegania jakimkolwiek oszukańczym nadużyciom tego systemu” (*Ibidem*, pkt 65).

Z komentarzem [T11]: ńczym nadużyciom tego systemeu”

44.

Ponownie przypomniał Trybunał, że skarżąca spółka w pełni wykonała swoje związane z VAT zobowiązania, a nawet, że jej dostawca – aczkolwiek z dwumiesięcznym opóźnieniem – swoje obowiązki dotyczące VAT także wykonał, jak również, że „nie było żadnych negatywnych skutków dla budżetu państwa”, co więcej – że spółka „nie miała żadnych możliwości monitorowania, kontrolowania ani zabezpieczenia płatności VAT przez jej dostawcę”, sama zaś nie dopuściła się żadnych nadużyć systemu VAT (*Ibidem*, pkt 67-71). Stwierdził zatem naruszenie art.1 Protokołu I (*Ibidem*, pkt 71 ust.2). Z powołaniem się na wyrok „Bulves”, a to „z uwagi na podobieństwo faktów i zarzutu”, rozstrzygnął Trybunał sprawę bułgarską z 2010 r. (*por. Business Support Centre pko Bułgarii, wyrok ETPC z 18.03.2010 r., pkt 22, w zw. z pkt 23-26*).

5. IV etap orzecznictwa –

II dziesięciolecie XXI w.

45.

Wielce specyficzna była sprawa węgierska z 2013 r. Skarżący zarzucał naruszenie art.1 w związku ze ściąganiem podatku od wynagrodzenia za rozłąkę w wysokości 98%. Trybunał, po przypomnieniu zasadniczej interpretacji norm art.1, przyjął do zbadania kwestię, „czy – w specyficznych okolicznościach skarżącego – zastosowanie prawa podatkowego nakładało nań nierozsądny ciężar bądź fundamentalnie godziło w jego sytuację finansową, a zatem nie osiągało słusznej równowagi między różnymi wchodzącymi w grę interesami” (*R.Sz. pko Węgrom, wyrok ETPC z 2.07.2013 r., pkt 31 ust.2, w zw. z pkt 23 i 31 ust.1*).

46.

Trybunał wskazał na odmienną kwalifikację przypadków „zajęcia lub innej utraty własności” w swym dotychczasowym orzecznictwie i podkreślił nadzwyczajną trudność zakwalifikowania podjętego w badanej sprawie środka „do precyzyjnej kategorii”: normy z art.1 ust.1 bądź normy z art.1 ust.1 zd.II, czy wreszcie normy ogólnej z art.1 ust.1 zd.I, stwierdzając zarazem, że „zasady rządzące usprawiedliwieniem w istocie są tymi samymi i wymagają prawowitego celu oraz zachowania słusznej równowagi między realizowanym celem a wchodzącymi w grę prawami własności indywidualnej” (*Ibidem, pkt 32 i 33*). Nie miał w każdym razie wątpliwości co do tego, że „inkryminowane opodatkowanie stanowi ingerencję w prawo skarżącego do niezakłóconego korzystania z jego mienia” i postanowił badać sprawę „na podstawie ust.1 art.1 Protokołu I, z uwzględnieniem specyficznej normy rządzącej ściąganiem podatków w art.1 *in fine*” (*Ibidem, pkt 34*).

47.

Wskazując w pierwszej kolejności na to, że ingerencja musi być realizowana „na warunkach przepisanych przez prawo”, przypomniał, że „*rule of law*, jedna z fundamentalnych zasad demokratycznego społeczeństwa, jest pojęciem inherentnym we wszystkich artykułach Konwencji”, że podstawa prawna „musi dysponować określoną jakością, a mianowicie musi dawać się pogodzić z *rule of law* i musi przewidywać gwarancje przeciwko arbitralności”, a odnośne normy prawne „powinny być wystarczająco dostępne, precyzyjne i przewidywalne w ich zastosowaniu”, w tym powinny „zapewniać pewien stopień ochrony przed arbitralnymi ingerencjami władz publicznych”, jak również „minimalne gwarancje proceduralne współmierne z wchodzącą w grę zasadą” (*Ibidem*, pkt 35-37).

Z komentarzem [TJ2]: ń

48.

Przypomniał też korzystniejsze położenie władz krajowych „dla oceny lokalnych potrzeb i warunków”, a także tytuł państwa do „szczególnie szerokiego marginesu oceny” (*Ibidem*, pkt 38), zwracając uwagę, że w sferze podatków „państwom trzeba przyznawać pewien stopień dodatkowego poszanowania i elastyczności w wykonywaniu ich funkcji fiskalnych z punktu widzenia testu legalności” (*Ibidem*, pkt 39). Przypomniał także, że „retroaktywne opodatkowanie zasadniczo może być zastosowalne dla zaradzenia technicznym niedostatkom w prawie, zwłaszcza tam, gdzie środek taki znajduje usprawiedliwienie we względach interesu publicznego” (*Ibidem*, pkt 40).

49.

Stanął Trybunał w tej sprawie wobec sprzeczności między kolejnymi orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego oraz niejasności w zmianach ustawodawstwa, rodzących kwestię jego legalności (*Ibidem, pkt 41-43*).

50.

Skarżący kwestionował „prawowitość celu realizowanego przez zarzucany środek” (*Ibidem, pkt 44*), jednakże Trybunał uznał, że „z uwagi na margines oceny dotyczący rozstrzygnięcia, co leży <w interesie publicznym>, <poczucie sprawiedliwości społecznej u ludności>, w powiązaniu z interesem ochrony portfela publicznego i dystrybucji obciążeń, pomimo swej szerokości, wypełnia konwencyjny wymóg celu prawowitego” (*Ibidem, pkt 48*). Owszem, Trybunał miał wątpliwości, czy „celowi temu trzeba było służyć w pierwszym rządzie przez opodatkowanie”; nie podjął jednak badania „adekwatności środka, ponieważ środek ten w każdym razie podlegał testowi proporcjonalności” (*Ibidem, pkt 48 in fine*).

51.

W obliczu powstających na tym tle wątpliwości prawnych (*Ibidem, pkt 50-52*), Trybunał skupił się na aspektach proceduralnych, zauważając, że „choć art.1 Protokołu I nie zawiera żadnych wyraźnych wymagań proceduralnych dla oceny proporcjonalności ingerencji”, „ingerencja nie może być uznana za prawowitą w braku postępowania kontradyktoryjnego, które odpowiada zasadzie równości broni, umożliwiając przedstawienie argumentów co do zagadnień istotnych dla wyniku sprawy” (*Ibidem, pkt 53*).

52.

Zwykła stawka rozłąkowa dotyczyła sum poniżej 3,4 mln forintów, natomiast „stawka 98% stosowana była do tej części płatności rozłąkowej, która powyższą granicę przekraczała” (*Ibidem, pkt 55*). Przekraczała znacząco, skarżący zaś działał w dobrej wierze, a płaca rozłąkowa „służyła specyficznemu uznanemu celowi społecznej reintegracji pracownika” (*Ibidem, pkt 57, w zw. z pkt 56 i 58*). Rozpatrując zagadnienie w świetle specyficznych dla skarżącego okoliczności, w tym faktu, że „badany podatek nie miał na celu zaradzenia trudnościom technicznym poprzednio obowiązującego prawa ani też skarżący nie wykorzystywał zmiany na nowy reżim płatności podatków”, Trybunał uznał, że „inkryminowany środek obejmował ekscesywny i indywidualny ciężar po stronie skarżącego”, gdy tymczasem „większość obywateli nie była zobowiązana do wnoszenia - w porównywalnym zakresie – wkładu do ciężaru publicznego” (*Ibidem, pkt 59-60*).

53.

W rezultacie doszedł Trybunał do wniosku, że „odnośny specyficzny środek w zastosowaniu do skarżącego – nawet gdyby miał służyć sprawiedliwości społecznej – nie może zostać usprawiedliwiony przez prawowity interes publiczny, na którym opierał się rząd”; „godził bowiem w skarżącego pozostającego w dobrej wierze i pozbawiał go większości prawa nabytego, służącego specjalnemu interesowi społecznemu reintegracji na rynku pracy” (*Ibidem, pkt 61; zdaniem Trybunału, „ci, którzy działali w dobrej wierze na podstawie ustawy lub umów, nie mogą być frustrowani w swoich ekspektatywach, w braku specyficznych i wymuszających powodów*”). Podjęty wobec skarżącego środek nie był więc „rozsądnie proporcjonalny”, co przesądza o wniosku co do naruszenia art.1 Protokołu I (*Ibidem. pkt 62*).

54.

W sprawie rosyjskiej z 2013 r. skupił się Trybunał na podstawie prawnej ingerencji państwa, przypominając, że „pierwszym i najważniejszym wymogiem art.1 Protokołu I jest to, by wszelka ingerencja władzy publicznej w niezakłócone korzystanie z mienia była legalna: drugie zdanie ust.1 dopuszcza pozbawienie mienia jedynie <na warunkach przewidzianych przez prawo>, a ust.2 uznaje, że państwa mają prawo do kontroli korzystania z własności poprzez wydawanie <ustaw>” (*Khodorkovskiy i Lebedev pko Rosji, wyrok ETPC z 25.07.2013 r., pkt 869*).

55.

Wobec tego, że rząd rosyjski powoływał się na wyrok Ferrazzini i kwestionował w ogóle zastosowalność art.1 Protokołu I, Trybunał stwierdził, że jego zadaniem „nie jest określenie, czy <postępowanie podatkowe> jest <postępowaniem cywilnym> z punktu widzenia art .6 ust.1, lecz określenie, czy art.1 Protokołu I znajduje zastosowanie do orzeczenia sądowego zarządzającego odzyskanie od podatnika pewnej sumy niezapłaconych podatków” (*Ibidem, pkt 871; por. pkt 873; przypomniał zarazem ze swojego wyroku Burden, że „opodatkowanie jest w zasadzie ingerencją w prawo gwarantowane przez ust.1 art.1 Protokołu I, ponieważ pozbawia ono osobę jej mienia, a mianowicie sumy pieniędzy, która musi zostać zapłacona” – por. Burden pko Zj.Kr., pkt 59*).

56.

Z kolei skarżący zakwestionowali podstawę prawną ingerencji, jako że prawo rosyjskie w ogóle nie przewidywało odzyskiwania podatków niezapłaconych przez spółkę od jej menadżerów uznanych winnymi unikania podatków (*Ibidem, pkt 875*). Trybunał, przypominając rozumienie koncepcji

„prawa” w jego orzecznictwie i ograniczony charakter swojej kompetencji badania zgodności z prawem krajowym, zwrócił jednak uwagę, że należy do niego „zweryfikowanie, czy sposób, w jaki prawo krajowe jest interpretowane i stosowane, wywołuje konsekwencje, które są zgodne z zasadami Konwencji, interpretowanymi w świetle orzecznictwa Trybunału” (*Ibidem, pkt 876*).

57.

Nie udało się znaleźć przepisu krajowego wspierającego posunięcia rządu; tymczasem wyraźny przepis kodeksu cywilnego stanowił, że „szkoda spowodowana przez pracownika spółki przy wypełnianiu jego oficjalnych obowiązków musi być rekompensowana przez tę spółkę, a nie przez samego pracownika” (*Ibidem, pkt 880; chodziło o art.1068 KC*). Postrzegając „legalną podstawę” szeroko i uznając, że „jasne, spójne i publicznie dostępne orzecznictwo może stanowić wystarczającą podstawę dla <zgodnej z prawem> ingerencji w prawa gwarantowane przez Konwencję” (*Ibidem, pkt 881*), Trybunał ustalił, że sądy rosyjskie „interpretowały prawo jako nie dopuszczające przenoszenia odpowiedzialności za niezapłacone długi spółki na jej egzekutywę” (*Ibidem, pkt 882*).

58.

Wobec powyższego, doszedł ostatecznie do wniosku, że „ani pierwszorzędne podówczas obowiązujące ustawodawstwo, ani orzecznictwo nie dopuszczało nakładania odpowiedzialności cywilnej za niezapłacone długi spółki na jej zarząd”, a więc „przyznanie przez sąd odszkodowania na korzyść Służby Podatkowej zostało dokonane w sposób arbitralny, a zatem sprzecznie z art.1 Protokołu I do Konwencji”; „doszło więc do naruszenia tego postanowienia” (*Ibidem, pkt 885*).

59.

Kolejny wyrok dotyczący Yukosa miał na względzie odzyskanie sum bezprawnie zapłaconych przez spółkę w postępowaniu egzekucyjnym, które – zdaniem Trybunału – „stanowiły jasną stratę pieniężną, która powinna zostać zrekompensowana na podstawie art.41 Konwencji”, z zastosowaniem „zasady *restitutio in integrum*, solidnie umocowanej w jego orzecznictwie” (*OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos pko Rosji, wyrok ETPC z 31.07.2014 r., pkt 20-21*).

60.

Ponieważ jednak w międzyczasie spółka podległa likwidacji, Trybunał postanowił, że suma - wyceniona na 566.780.436 euro – „powinna zostać wypłacona przez rząd pozwany udziałowcom skarżącej spółki oraz ich spadkobiercom prawnym i dziedzicom, zależnie od przypadku, w proporcji do nominalnego udziału w kapitale spółki” (*Ibidem, pkt 38; Trybunał wyświadczył przysługę Rosji, wskazując listę udziałowców skarżącej spółki, z czasu jej likwidacji - ibidem, in fine*).

61.

Oryginalny charakter miała sprawa portugalska z 2014 r., w której skarżąca zarzucała naruszenie art.1 Protokołu I w rezultacie „zajęcia przez administrację fiskalną jej części socjalnej w spółce B.” (*Melo Tadeu pko Portugalii, wyrok ETPC z 23.10.2014 r., pkt 70*). Trybunał przypomniał zasadniczą interpretację art.1 Protokołu I i skupił się na pojęciu <mienia>, wskazując, że ma ono „zakres autonomiczny, który nie ogranicza się do własności dóbr materialnych i jest niezależny od formalnych kwalifikacji prawa krajowego”, przy czym istotne jest, czy „okoliczności danej sprawy, rozważane

w ich całości, mogą dawać skarżącemu tytuł do interesu substancjalnego chronionego przez art.1 Protokołu I" (*Ibidem, pkt 73, w zw. z pkt 72*).

62.

Co najistotniejsze dla badanej sprawy, Trybunał uznał, że „działania mające walor ekonomiczny mogą być traktowane jako mienie”, co obejmuje również „część socjalną w spółkach o ograniczonej odpowiedzialności, takich jak spółka w sprawie niniejszej” (*Ibidem, pkt 74, w zw. z pkt 75*). Trybunał przypomniał, że „odnośne zajęcie zostało zarządzone przez administrację fiskalną celem zabezpieczenia płatności długu fiskalnego spółki V”, co trzeba badać „na podstawie ust.2 art.1 Protokołu I, a mianowicie przyznanego państwu prawa do wprowadzania ram prawnych dla reglamentacji korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym bądź dla zapewnienia płatności podatków albo innych należności lub grzywien” (*Ibidem, pkt 76*).

63.

Po zaakcentowaniu, że podejmowane przez władze publiczne środki „powinny przede wszystkim szanować zasadę legalności i nie przybierać charakteru arbitralnego”, a także „zapewniać <śłuszną równowagę> między wymaganiami interesu powszechnego wspólnoty a imperatywami zabezpieczenia praw podstawowych jednostki”, która to równowaga „powinna istnieć, nawet jeśli chodzi o prawo, gdy państwo <wprowadza w życie ustawy, jakie uważa za konieczne dla zapewnienia płatności podatków>” (*Ibidem, pkt 77-78; wszystko to „w świetle zasady ogólnej ogłoszonej na początku art.1” i z zapewnieniem „rozsądnego stosunku proporcjonalności między użytymi środkami a realizowanym celem”*).

64.

Zajęcie części socjalnej przewidywał kodeks postępowania skarbowego w ramach odzyskiwania długu fiskalnego spółki V, której faktycznym szefem miała być skarżąca. Jednak – jak stwierdził wyrok sądu karnego Almady – szefem takim nie była i została uniewinniona „z zarzutu nadużycia zaufania skarbowego” (*Ibidem, pkt 79-80*). Zdaniem Trybunału, „odmawiając pozostawienia w spokoju części socjalnej, jaką skarżąca otrzymywała w spółce B, i pomimo tego uniewinnienia, władze portugalskie zerwały równowagę, jaką miały zapewniać”, wobec czego doszło do naruszenia art.1 Protokołu I (*Ibidem, pkt 81*).

65.

W najnowszej sprawie macedońskiej skarżąca spółka zarzucała naruszenie art.1 Protokołu I w rezultacie pozbawienia jej prawa do odpisu VAT wynikającego z braku wypełnienia zobowiązań przez jej dostawców. Skarżąca spółka, będąca interesem rodzinnym pani i pana Pavlovski'ch, formalnie przestała w międzyczasie istnieć, ale pani i pan Pavlovski wyrazili wolę kontynuowania sprawy przed Trybunałem i – jego zdaniem - „mają prawowity interes w rozstrzygnięciu tej sprawy przez Trybunał” (*Euromak Metal DOO pko Macedonii Półn., wyrok ETPC z 14.06.2018 r., pkt 29 i 32-33*).

66.

Trybunał postanowił badać sprawę na podstawie ust.2 art.1 Protokołu I, ponieważ „wchodząca w grę ingerencja w oczywisty sposób miała na celu <zabezpieczenie płatności podatków>”, a „prawo skarżącej spółki do domagania się odpisu oznaczało co najmniej <prawowitą ekspektatywę> uzyskania skutecznego korzystania z prawa własnościowego oznaczającego <mienie> w znaczeniu art.1 ust.1” (*Ibidem, pkt 42-43*).

67.

Skarżąca i tym razem, i zawsze wcześniej skrupulatnie wypełniała swoje obowiązki związane z VAT, natomiast „nie miała ani uzyskać nie mogła wiedzy o tym, czy jej dostawcy wypełniali swoje obowiązki VAT” (*Ibidem, pkt 44*). W odróżnieniu od wyroku *Business Support Centre*, w którym Trybunał ograniczył się do odnotowania analogii z wyrokiem „Bulves” i w oparciu o ten wyrok natychmiast wydał swoje orzeczenie, w sprawie macedońskiej – jak widzimy – Trybunał podjął właściwe dla tej sprawy badanie, by dopiero potem podkreślić podobieństwo ze sprawą „Bulves AD” i stwierdzić, że „te same względy stosują się w sprawie niniejszej” (*Ibidem, pkt 45-46; mimo odnotowania pewnej różnicy między tymi sprawami, Trybunał stwierdził, że „zarzucana wycena podatków godziła w prawa własnościowe skarżącej spółki”, a zachodząca różnica „nie ma decydującego znaczenia dla oceny przez Trybunał na podstawie art.1 Protokołu I”*).

68.

Rząd obstawał przy tezie o niedopuszczalności skargi z racji braku wyczerpania środków krajowych; Trybunał jednak uznał, że rząd „nie wykazał, iżby roszczenie cywilne było w owym czasie skutecznym i dostępnym środkiem” ani „nie wysunął żadnego faktu ani argumentu mogącego przekonać Trybunał do osiągnięcia w niniejszej sprawie wniosku innego niż w sprawie *Bulves AD*”, że „doszło do naruszenia art.1 Protokołu I” (*Ibidem, pkt 48-50*).

6. Uwagi końcowe

69.

Zasadniczo pominąłem sprawy zawierające zarzut naruszenia art.1 Protokołu I, ale w związku z zarzutem naruszenia antydyskryminacyjnego art.14 Konwencji, który odgrywał w tych sprawach rolę decydującą (*por. A., B., C., i D., pkt 3; D.G. i D.W.Lindsay pko Zj.Kr., dec. z 11.11.1986 r.; National and Provincial, pkt 81 in fine; Burden pko Zj.Kr., wyrok Wielkiej Izby z 29.04.2008 r.; Świadkowie Jehowy pko Austrii, wyrok ETPC z 25.09.2012 r., pkt 40-49; Guberina pko Chorwacji, wyrok ETPC z 22.03.2016 r., pkt 43 i 67-99*).

W kolejnym cyklu wykładów w maju zajmiemy się problematyką podatkową na tle orzecznictwa Trybunału właśnie na kanwie art.14 Konwencji, w związku nie tylko z art.1 Protokołu I do Konwencji, ale także art.6, 8 i 9 Konwencji. Umożliwi to bardziej systemowe spojrzenie na funkcjonowanie systemu Konwencji w kontekście problematyki podatkowej.