

**Problematyka podatkowa
w orzecznictwie strasburskim
w kontekście pozostałych postanowień systemu EKPC
(wykłady 31maja 2020 r.)**

Wprowadzenie

1.

Badaliśmy dotąd wspólnie orzecznictwo strasburskie w sprawach podatkowych: po pierwsze, na tle art.6 Konwencji (*prawo do słusznego procesu*), w związku z pokrewnymi postanowieniami art.7 Konwencji (*zakaz retroakcji prawa karnego*), art.13 Konwencji (*prawo do skutecznego środka prawnego*) oraz art.4 Protokołu VII do Konwencji (*zasada ne bis in idem*); po drugie, na tle konwencyjnych standardów ochrony własności (*art.1 Protokołu I do Konwencji*). To dwa zasadnicze konteksty, w których orzecznictwo podatkowe Europejskiego Trybunału Praw Człowieka się kształtuje.

2.

Zanim dojdziemy do trzeciego kontekstu zasadniczego w tym względzie, a mianowicie do orzecznictwa Trybunału na tle art.14 Konwencji (*zakaz dyskryminacji*), i z uwagi na jego charakter klauzuli ogólnej „obsługującej” postanowienia substancjalne Konwencji i Protokołów do niej, przyjrzyjmy się innym prawom w systemie Konwencji chronionym, na tle których orzecznictwo podatkowe sporadycznie się pojawia.

Art.8 Konwencji

Prawo do poszanowania prywatności

3.

Zdarza się, że pojawia się ono na tle art.8 Konwencji (*prawo do poszanowania prywatności*). Przypomnijmy, że artykuł ten w swym ust.1 umocowuje substancję ochrony tego prawa, gwarantując każdej osobie prawo do poszanowania jej życia prywatnego, życia rodzinnego, domu i korespondencji. To cztery *expressis verbis* wyróżnione sfery ochrony prywatności, przy czym każde z tych pojęć (*życie prywatne; życie rodzinne. dom; korespondencja*) są w orzecznictwie Strasburskim traktowane jako pojęcia autonomiczne, nie będące „kalką” pojęć stosowanych w prawie krajowym, ujmowane szeroko i dynamicznie, nabierające nowych treści w miarę rozwoju życia społecznego, ogarniające coraz to dalsze sfery, w kontekście których zarzuty naruszenia Konwencji do orzecznictwa trafiają.

4.

Art.8 w ust.2 zawiera klauzulę limitacyjną, wyjątkowo dopuszczającą ingerencję władzy publicznej w korzystanie z prawa do poszanowania prywatności, pod warunkiem, że ingerencja taka jest „zgodna z prawem” (*test legalności*), służy realizacji celu lub celów prawowitych w niej wyliczonych (*test celowości; te cele to: ochrona bezpieczeństwa narodowego, bezpieczeństwa publicznego, dobrobytu gospodarczego kraju, zapobieganie zamieszkom lub przestępczości, ochrona zdrowia lub moralności, ochrona praw i wolności innych osób*) i jest „konieczna w demokratycznym społeczeństwie” (*a więc, odpowiada „naglącej potrzebie społecznej”, przemawiają za nią „motywy relewantne i wystarczające”, użyte środki są proporcjonalne do celów, których urzeczywistnieniu mają służyć, przy czym wymagane jest osiągnięcie „słusznej równowagi” pomiędzy interesami społeczeństwa jako całości a ochroną*

indywidualnych praw podmiotu chronionego/skarżącego, niedopuszczalne zaś nakładanie na niego „nadmiernego ciężaru”).

5.

Chronione w Konwencji prawa nie są hermetycznie odgradzonymi od siebie „celami”, lecz składają się na spójny system ochrony osoby ludzkiej, wobec czego wchodzi ze sobą w interakcję wzajemną, czasem udzielając sobie wzajemnie wsparcia, czasem jednak wchodząc w kolizję, prowadzą do wniosków przeciwstawnych a to oznacza, że Trybunał musi je badać w ich wzajemnym związku, w świetle wszystkich okoliczności danej sprawy i w kontekście sprawy jako całości, przyjmując regułę równej ochrony tych praw, a więc nie udzielając żadnemu z nich *a priori* jakiegó przewagi czy priorytetu.

6.

Konkretnie, w badanym tu zakresie powstanie problem interakcji art.8 z art.12 Konwencji (prawo do zawarcia małżeństwa i założenia rodziny) oraz z art.10 Konwencji (wolność ekspresji). Ochrona życia rodzinnego na mocy art.8 EKPC naturalnie nie będzie się kłócić z ochroną rodziny na mocy art.12, lecz raczej prawa te – jeśli w ogóle – będą wzajemnie się wspomagać. Rodzina i życie rodzinne będą się wspierać. Ich cele są zgodne, wspólne.

I przeciwnie, poszanowanie życia prywatnego na mocy art.8, zawierające w sobie jako element składowy ochronę danych osobistych, zawiera w sobie potencjał „kłótni” z wywodzonym z art.10 prawem dostępu do informacji oraz prawem jej szerzenia i rozpowszechniania, zwłaszcza w „sprawach zainteresowania publicznego”. Prywatność i upublicznienie podejmą ze sobą walkę. Ich cele są sprzeczne, przeciwstawne.

7.

W decyzji o dopuszczalności skargi w sprawie Tom Lundvall przeciwko Szwecji z 1985 r. Europejska Komisja Praw Człowieka stanęła wobec zarzutu

skarżącego, dotyczącego – niedopuszczalnego, jego zdaniem – wykorzystywania „osobistych numerów tożsamości” w sprawach opodatkowania. Komisja, owszem, zgodziła się, że „ochrona danych stanowi zagadnienie, które wchodzi w zakres art.8 Konwencji” oraz że „wykorzystywanie osobistych numerów tożsamości jako sposobu gromadzenia danych w rozmaitych rejestrach oraz samych takich rejestrów może rodzić zagadnienie na podstawie art.8 Konwencji”, aczkolwiek „nie ma w Konwencji postanowienia, które jako takie wyraźnie bądź dorozumianie zakazywałoby wykorzystywania osobistych numerów tożsamości”

8.

Skarżący zarzucał, że w ten sposób urząd podatkowy uzyskał informacje z urzędu zabezpieczenia społecznego, pomocne mu dla podjęcia błędnej – zdaniem skarżącego – decyzji. Z powodzeniem jednak odwołał się do okręgowego sądu administracyjnego i uzyskał zwolnienie z podatku dochodowego, wobec czego zdaniem Komisji – ewentualne naruszenie Konwencji „zostało naprawione na szczeblu krajowym, zaś skarżący nie może już pod tym względem twierdzić, iż jest <ofiara> naruszenie Konwencji w znaczeniu art.25” (*obecnie, art.34 – przyp. T.J.*).

9.

Zarzuca również, że został wciągnięty do rejestru dłużników podatkowych, co mogło rodzić dlań różnorakie negatywne konsekwencje. Komisja wskazała jednak, że mógł tego uniknąć, gdyby złożył wniosek o wstrzymanie płatności podatku do czasu rozstrzygnięcia apelacji. Nie wyczerpał więc dostępnych środków krajowych. Ponadto, zdaniem Komisji, „ingerencja... musi być postrzegana jako mało znacząca” i „jest usprawiedliwiona na podstawie art.8 ust.2 jako zgodna z prawem i konieczna w demokratycznym społeczeństwie *inter alia* dla ochrony dobrobytu gospodarczego kraju oraz ochrony praw i wolności innych osób”.

10.

Kolejna okazja do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej w kontekście art.8 w istocie dotyczyła go jakby pośrednio, gdyż główne zarzuty skarżących spółek (*Satakunnan Markkinapörssi Oy i Satamedia Oy pko Finlandii*, wyrok Wielkiej Izby z 27.06.2017 r.) dotyczyły naruszenia ich wolności ekspresji, a mianowicie prawa dostępu do urzędowych informacji podatkowych, które w Finlandii – na warunkach unormowanych w ustawodawstwie – są publicznie dostępne. Szersze możliwości dostępu miały charakter ściśle interpretowanego „wyjątku na rzecz celów dziennikarskich” (*pkt 99*).

11.

Wielka Izba zwróciła uwagę, że „tylko niewiele państw członkowskich Rady Europy zapewnia dostęp publiczny do danych podatkowych, który to fakt rodzi zagrożenie marginesu oceny, z jakiego Finlandia korzysta, zapewniając i regulując dostęp publiczny do takich danych oraz godząc taki dostęp z wymaganiami ochrony danych oraz z prawem prasy do wolności ekspresji” (*pkt 121; por. też pkt 138*). Pryncypialnie dodała, że: „Mając na względzie potrzebę ochrony wartości leżących u podłoża Konwencji i uznając, że prawa wynikające z art.10 i art.8 Konwencji zasługują na równe poszanowanie (*por. pkt 163*), istotną rzeczą jest przypomnieć, że równowaga, jaką między dwoma prawami mają zapewniać władze krajowe, musi dążyć do zachowania esencji każdego z nich” (*pkt 123*).

12.

Skarżące spółki zbierały i przetwarzały dane podatkowe, dokonując obejścia prawa i naruszając przepisy ustawy o ochronie danych. Dlatego Trybunał uznał, że „skarżące spółki były profesjonalistami medialnymi i jako takie powinny być świadome tego, iż masowego gromadzenia danych i ich masowego rozpowszechniania(...) nie można uznać za przetwarzanie

<wyłącznie> w celach dziennikarskich(...)" (pkt 151; por. pkt 152 - co do świadomości spółek w tym zakresie).

13.

W rezultacie Wielka Izba doszła do wniosku, że ingerencja państwa była „przepisana przez prawo” (por. pkt 154) oraz że kierowała się prawowitym celem „ochrony dobrego imienia i praw innych osób” (pkt 157-159; por. klauzula limitacyjna w art.10 ust.2 Konwencji). Trybunał zwrócił uwagę na demokratyczny wymiar unormowania fińskiego służącego zapewnieniu, „by opinia publiczna mogła monitorować działania władz rządowych” (pkt 173), precyzując: „zapewnienie dostępu publicznego do dokumentów urzędowych, w tym do danych o opodatkowaniu, ma zabezpieczyć dostępność informacji celem umożliwienia debaty o sprawach zainteresowania publicznego”, a dostęp ten jest „poddany jasnym regułom i ograniczeniom ustawowym”, ma „podstawę konstytucyjną” i „jest od wielu dekad szeroko gwarantowany” (pkt 172).

14.

Nie oznacza to, zdaniem Trybunału, iżby same publikacje skarżących spółek „wnosiły wkład do debaty zainteresowania publicznego” (pkt 174), albowiem daleko wykroczyły one poza „cele dziennikarskie” (pkt 176). Dane uzyskiwane drogą obejścia normalnych kanałów pozyskiwania, a więc unikające „kontroli i zrównoważeń ustanowionych przez władze krajowe dla potrzeb unormowania dostępu i rozpowszechniania” (pkt 185), były publikowane w formie listy, „z podaniem imion i nazwisk osób, których dochód podlegający opodatkowaniu przekraczał pewne granice”(pkt 179).

15.

W ramach powinności przestrzegania prawa, „dziennikarze musieli precyzować, że informacje są niezbędne dla celów dziennikarskich oraz że nie będą one publikowane w formie listy” (pkt 189). Gwarancje ochronne prawa

krajowego „były precyzyjnie wbudowane w prawo, z racji publicznej dostępności osobistych danych podatkowych”, państwo zaś dysponowało „szerokim marginesem oceny” (*pkt 195*). W rezultacie miało ono jak najbardziej tytuł do powstrzymania nadużywającej działalności skarżących spółek realizując limitację¹, a zatem dokonując ingerencji w korzystanie przez nie z wolności ekspresji, a z drugiej strony, ciążyło na nim pozytywne zobowiązanie służące zagwarantowaniu poszanowania prywatności szerokich kręgów społeczeństwa fińskiego w myśl art.8 Konwencji.

16.

Chcąc podsumować orzecznictwo strasburskie na kanwie art.8 Konwencji, trzeba by stwierdzić, że ma ono charakter sporadyczny, że wiąże się głównie z potrzebą ochrony danych jako składnika substancji chronionej życia prywatnego, co przy okazji może kojarzyć się z ochroną wolności ekspresji innego czy innych podmiotów. Kolidzja prawa do poszanowania prywatności z prawem do wolności ekspresji nie ma z góry przesądzonego wyniku, prawa te bowiem są równe, a rezultat zależy od kontekstu i od wszystkich okoliczności danej sprawy, postrzeganej w jej całości.

Art.9 Konwencji

Wolność myśli, sumienia i religii

17.

Równie, a może jeszcze bardziej sporadycznie się zdarza, że orzecznictwo podatkowe strasburskie skojarzy się z art.9 Konwencji, a więc z prawem do wolności myśli, sumienia, religii i przekonań. Te cztery sfery podlegają na jego podstawie ochronie, przy czym towarzysząca temu unormowaniu klauzula limitacyjna z ust.2 znajduje zastosowanie li tylko do manifestowania religii lub przekonań. Ma ona zatem charakter podwójnie

ograniczony, bo: z jednej strony – dopuszcza ingerencje władzy publicznej li tylko w uzewnętrznianie swojej religii lub przekonań, a więc nie dotyczy „kręgu wewnętrznego”, nietykalnego z tego punktu widzenia; z drugiej strony – nie dotyczy wolności myśli i wolności sumienia, które pozostają więc prawami nie podlegającymi limitacji, nietykalnymi dla władzy publicznej.

18.

Elementem orzecznictwa strasburskiego, który koniecznie należy odnotować było to, że pierwotnie Komisja i Trybunał widziały tylko jednostki jako potencjalne podmioty skarżące w kontekście zarzutów naruszenia praw z art.9 Konwencji. Rychło jednak spostrzegły, że zważywszy na wspólnotowy charakter religii oraz znaczenie kościołów i związków wyznaniowych, tym podmiotom zbiorowym prawo skargi również powinno przysługiwać. Urzeczywistnienie tego dostrzeżemy również w niżej omówionych sprawach podatkowych.

19.

W sprawie E. i G.R. pko Austrii z 1984 r. skarżące małżeństwo zarzuciło ściąganie z nich podatku kościelnego. Komisja zwróciła jednak uwagę, że „w Austrii obowiązek wnoszenia wkładów na rzecz kościoła nie wynika bezpośrednio z ustawodawstwa państwowego, jako że państwo li tylko upoważnia (ale nie wymaga) kościoły do wprowadzenia takich wkładów ich członków”. Chodzi więc o „autonomiczną działalność kościołów” (*pkt 1*).

20.

Zdaniem Komisji, pobieranie takich wkładów nie ingeruje w żadną ze sfer chronionych na podstawie tego postanowienia (modlitwy, nauczanie, praktykowanie, obrzędy). Skarżący mogą uniknąć wnoszenia wkładów, „jeżeli zechcą opuścić kościół, którą to możliwość ustawodawstwo państwowe wyraźnie przewiduje”, a która świadczy, iż „państwo wprowadziło

wystarczające gwarancje dla zapewnienia jednostce wolności religii”. Zarzut skarżących jest więc „oczywiście bezpodstawny” i musi podlegać odrzuceniu (pkt 2).

21.

W sprawie szwajcarskiej, również z r.1984, małżeństwo Jean i Bertha Gottesmann, zarzucało obowiązek spłaty podatku kościelnego za okres, w którym nie byli już, ich zdaniem, członkami kościoła katolickiego. Komisja stwierdziła, że „obowiązek opłacania podatku z racji członkostwa danego kościoła nie stanowi ingerencji w czyjeś prawo do wolności religii”, a podatek „nie jest sam w sobie sprzeczny z wolnością religii, jeżeli prawo krajowe dopuszcza opuszczenie przez jednostkę danego kościoła, jeśli tak sobie życzy” (ak.I decyzji Komisji).

22.

Zdaniem Komisji jednak, „władze krajowe dysponują szeroką kompetencją dyskrecjonalną przy decydowaniu, na jakich warunkach jednostka ważnie może być uważana za zdecydowaną na opuszczenie jej wyznania religijnego”; decyzja taka ma być „wyrażona w sposób niewątpliwy, gdy żadna służąca tej potrzebie formalność nie została przepisana prawem kantonalnym” (ak.III decyzji). Ponieważ skarżący nie dochowali przepisanych wymogów, skargę uznano za „oczywiście bezpodstawną”. Można by więc mówić o kontynuowaniu członkostwa swego kościoła, w braku jednoznacznej decyzji co do opuszczenia go. Klóci się to – i chyba, moim zdaniem, słusznie – z postulowanym prawem do milczenia w dziedzinie religii lub przekonań; odpowiada natomiast całkowicie obowiązkowi dawania świadectwa swojej religii i przekonaniom.

23.

Orzecznictwo strasburskie na tle art.9 Konwencji nie ogranicza się do problemu podatków kościelnych. Dowodzą tego dwie sprawy austriackie z ostatniego dziesięciolecia. W pierwszej z nich z 2012 r. dotyczącej dyskryminacji w kontekście zatrudnienia cudzoziemców zarzuty Świadków Jehowy oparte były głównie na art.14, w związku z art.9 Konwencji. Choć Trybunał skupiał się na problemie dyskryminacji sprzecznej z art.14, nie omieszkiał przy okazji co nieco powiedzieć o art.9 (*por. zwł. pkt 29*).

24.

Akcentując formy manifestacji religii oraz znaczenie osób zatrudnionych w działalności pastoralnej dla owocnego funkcjonowania grupy religijnej, Trybunał podkreślił, że „autonomiczne istnienie wspólnot religijnych jest niezbędne dla pluralizmu w demokratycznym społeczeństwie, a zatem stanowi zagadnienie leżące w samym rdzeniu ochrony zapewnianej przez art.9 (*por. pkt 30*). Dodał przy tym: „Ponieważ zamiarem odnośnego przywileju jest zapewnienie właściwego funkcjonowania grup religijnych jako wspólnot jednostek, a zatem promocja celu chronionego przez art.9 Konwencji, wyjątek od przepisów rządzących zatrudnianiem cudzoziemców przyznany specyficznym przedstawicielom stowarzyszeń religijnych wchodzi w zakres tego postanowienia” (*por. pkt 31*).

25.

W kolejnej sprawie austriackiej z 2013 r. zarzutem skarżących, Ewangelickiego Kościoła Misyjnego i jego prezesa Salaaun'a, było, że „opodatkowanie darowizn godzi w ich prawo do manifestowania i wykonywania wolności religijnej” (*por. pkt 20*). Trybunał, powołując się zresztą na wyrok w sprawie Świadków Jehowy, przypomniał, że „darowizny są ważnym źródłem finansowania stowarzyszenia”, a „ich opodatkowanie może wywierać wpływ na ich zdolność do prowadzenia swej działalności religijnej” (*por. pkt 24*). W badanej sprawie uznał, że „oddziaływanie spornego środka na

zasoby skarżącego było istotne i miało charakter poważnie zagrażający wykonywaniu jego aktywności religijnej”, co uzasadnia „wniosek o istnieniu ingerencji w prawa gwarantowane przez art.9 Konwencji” (*por. pkt 25*).

26.

Skarżący kościół zarzucał, że „ingerencja nie była przewidziana przez prawo” (*pkt 26*). Trybunał, dostrzegając, że „stan prawa w niniejszej sprawie jest taki sam, jak w sprawie Stowarzyszenia Świadków Jehowy” oraz że w tamtej sprawie uznał, iż „opodatkowanie darowizn w okolicznościach podobnych do okoliczności z niniejszej sprawy nie spełniało warunku legalności przewidzianego w art.9 ust.2”, uznał, że „odpis fiskalny...był <nieprzewidywalny>, zwłaszcza dlatego, że to ustawodawstwo nie było wystarczająco precyzyjne, by móc przewidywać, że będzie ono zastosowalne do osób moralnych oraz że kontrola fiskalna może zostać upodobniona do <ujawnienia> darowizny” (*por. pkt 29, w związku z pkt 28*). W rezultacie, stwierdził naruszenie art.9 Konwencji.

Art.10 Konwencji

Wolność ekspresji/wypowiedzi

27.

By spojrzeć na orzecznictwo podatkowe ETPC na kanwie art.10 Konwencji, trzeba by wrócić do wyżej już przedstawianej w kontekście art.8 Konwencji sprawy fińskich spółek medialnych, Satakunnan Markkinapörssi Oy i Satamedia Oy, ponieważ sprawa się zrodziła z ich skargi o naruszenie ich wolności ekspresji (*por. pkt 96*). Orzeczenie Izby Trybunału okazało się korzystne dla spółek, ponieważ Izba uznała, że publikowane przez nie „dane

podatkowe już były przedmiotem publicznego rejestrowania w Finlandii i jako takie stanowiły sprawę zainteresowania publicznego (*por. pkt 98*).

28.

Wielka Izba stwierdziła na wstępie, że „niniejsza sprawa jest niezwykła w zakresie, w jakim odnosne dane podatkowe były w Finlandii publicznie dostępne”, co w Europie jest rzadkością i co jest w Finlandii zaopatrzone w precyzyjne unormowanie warunków i ograniczeń (*por. pkt 120-121*). Zwróciła przy tym uwagę na to, że „dane gromadzone, przetwarzane i publikowane przez skarżące spółki w *Veroporssi*, dostarczające szczegółów o podlegającym opodatkowaniu dochodzie, zarobionym i niezarobionym, jak również o podlegających opodatkowaniu dobrach, dotyczyły życia prywatnego odnośnych jednostek, pomimo faktu, że – zgodnie z prawem fińskim – dane te mogły być publicznie udostępniane, stosownie do pewnych reguł” (*por. pkt 138*).

29.

Korzystniejsze reguły dotyczyły dostępu do danych podatkowych oraz ich wykorzystywania wyłącznie „w celach dziennikarskich”, gdy tymczasem przekazywanie danych poprzez CD-ROM-y bądź na wniosek zainteresowanej jednostki, jak to czyniły spółki skarżące, wykraczało – zdaniem NSA – „poza cele dziennikarskie”. Wielka Izba zauważyła, że „skarżące spółki były profesjonalistami medialnymi i jako takie powinny być świadome tego, iż masowe zbieranie danych oraz ich masowe rozpowszechnianie – z docieraniem do 1/3 fińskich podatników albo 1,2 mln. ludzi, tj. liczby od 10 do 20 razy większej niż obejmowana w owym czasie przez inne media – nie mogły być uważane za przetwarzanie <wyłącznie> w celach dziennikarskich, z punktu widzenia odnośnych przepisów prawa fińskiego i prawa UE” (*por. pkt 151*).

30.

Zdaniem Trybunału, „można by twierdzić, że wszyscy podatnicy fińscy zostali ugodzeni, bezpośrednio bądź pośrednio, publikacjami skarżących spółek, ponieważ ich podlegające opodatkowaniu dochody mogły być oceniane przez czytelników w rezultacie włączenia ich bądź wykluczenia z list publikowanych w *Veroporssi*” (por. pkt 158). W jego ocenie, „publiczny dostęp do danych podatkowych, poddany jasnym regułom i procedurom, i w ogóle transparentność fińskiego systemu opodatkowania, nie oznaczają, iż sama zarzucana publikacja wносиła wkład do debaty zainteresowania publicznego” (por. pkt 174).

31.

Chociaż – tak, jak twierdziła Izba – „dane nie były uzyskiwane środkami nielegalnymi”, to jednak „skarżące spółki prowadziły politykę obejścia normalnych kanałów stojących otworem dla dziennikarzy co do pozyskiwania danych podatkowych oraz - co za tym idzie – kontroli i zrównoważeń ustanowionych przez władze krajowe dla potrzeb unormowania dostępu i rozpowszechniania” (por. pkt 185). Spółki nie przestrzegały przepisów ustawowych, dokonywały obejścia prawa i daleko wykraczały poza „cele dziennikarskie”, wobec czego Wielka Izba orzekła na korzyść poszanowania prywatności zagrożonych publikacjami spółek podatników.

Art.11 Konwencji

Wolność zgromadzeń i zrzeszania się

32.

Nie da się odnotować orzecznictwa bezpośrednio dotyczącego korzystania z art.11 Konwencji, który umocowuje wolność pokojowych zgromadzeń i zrzeszania się. Warto jednak zauważyć, że Trybunał tradycyjnie - badając sprawy osnute na kanwie art.9 Konwencji – kojarzył zbiorowy wymiar wolności

religijnej z korzystaniem przez wiernych z wolności zrzeszania się, postrzegając więc kościoły i związki religijne jako rodzaj stowarzyszeń. Ściśle w sferze swego orzecznictwa podatkowego w wyżej omawianej sprawie E. i G.R. przeciwko Austrii (*por. wyżej pkt 19-20*), Komisja wskazała: „Tak samo sprawa wygląda, gdyby spojrzeć na nią z perspektywy art.11 Konwencji (*wolność zrzeszania się*)”; doszła zatem do wniosku, że „nie ma przejawu żadnej ingerencji w prawa skarżących na podstawie art.9 (*oraz/lub art.11*) Konwencji” (*por. pkt 2 in fine*).

Art.12 Konwencji

Prawo do zawarcia małżeństwa i założenia rodziny

33.

Art.12 Konwencji umocowuje prawo mężczyzn i kobiet w wieku małżeńskim do zawarcia małżeństwa i założenia rodziny. Wchodził on w grę w kontekście orzecznictwa podatkowego niejako pośrednio, dotycząc zarzutu dyskryminacji na tle korzystania z ochrony własności, jak to było w sprawie D.G. i D.W.Lindsay przeciwko Zj. Królestwu, w której jednak Komisja skupiła się raczej na koncepcji „życia rodzinnego” z art.8 Konwencji.

34.

Skarżący wszakże zarzucali także, że „duchem i zamiarem art.12 jest ochrona instytucji małżeństwa i – w zakresie, w jakim ustawodawstwo o podatku dochodowym traktuje związki małżeńskie bardziej niekorzystnie niż współzamieszkujących pozamałżeńsko – wykazuje ono brak poszanowania dla małżeństwa” (*por. pkt 3, ak.I*). Komisja odrzuciła ten zarzut jako oczywiście bezpodstawny, wskazując, że nie dostrzega „żadnej ingerencji w korzystanie z tego prawa” oraz że „związek małżeński najczęściej korzysta z niższego opodatkowania bądź nie płaci więcej niż związki pozamałżeńskie”; „można

zatem powiedzieć o ustawodawstwie podatkowym, że zachęca osoby do małżeństwa” (*ibidem, ak.II i III*).

35.

W sprawie Burden przeciwko Zj. Królestwu dwie mieszkające przez całe życie wspólnie siostry zarzucały, że „w razie śmierci jednej z nich – pozostająca przy życiu stanie w obliczu znaczącego podatku od spadku, wobec jakiego nie stanie pozostający przy życiu w małżeństwie czy w cywilnym związku partnerskim” (*por. pkt 27*). Wielka Izba zahaczyła o art.12, przypominając, że „małżeństwo nadaje status specjalny osobom, które je zawierają” oraz że „rodzi konsekwencje społeczne, osobiste i prawne” (*por.pkt 63; por też pkt 64 co do brytyjskiej ustawy o partnerstwie cywilnym*).

36.

Ostatecznie doszła jednak do wniosku, że „skarżące, jako współzamieszkujące siostry, nie mogą być porównywane z punktu widzenia art.14 do związku małżeństwa czy partnerstwa cywilnego” (*por. pkt 66*). Formalnie to niby prawda, warto jednak wskazać, że sędzia Zupancić w swojej opinii odrębnej akcentował niesprawiedliwość takiego werdyktu; odnosił się on do pkt 62 wyroku, w którym większość sędziów stwierdziła: „Relacja między rodzeństwem ma jakościowo odmienny charakter od relacji w związkach małżeńskich oraz między homoseksualnymi partnerami cywilnymi(...). Samą istotą związku w rodzeństwie jest pokrewieństwo, podczas gdy jedną z cech definiujących małżeństwo czy związek partnerstwa cywilnego jest to, że są one zakazane dla bliskich członków rodziny”. Pytał więc z bólem „czy pokrewieństwo jest mniej ważne od relacji pomiędzy partnerami małżeńskimi lub cywilnymi”, i stwierdzał „Oczywiście, jakość pokrewieństwa jest odmienna

od relacji seksualnej, ale to nie ma wpływu na bliskość odnośnych osób”(por. też opinię odrębną sędziego Borrego Borrego).

Art.2 Protokołu IV

Wolność poruszania się

37.

W art.2 Protokołu IV do Konwencji umocowana została wolność poruszania się, której składnikiem jest m.in. „wolność opuszczenia jakiegokolwiek kraju, w tym swego własnego”. W sprawie K. przeciwko Danii z 1983 r. skazany Duńczyk, zwolniony do czasu rozstrzygnięcia apelacji, mimo zakazu opuścić kraj i osiedlił się w Anglii. Władze duńskie dokonały zajęcia jego całej własności w Danii, mając na względzie wymuszenie na nim „pojawienia się i uczestnictwa w procesie karnym”. Komisja, nie zwracając uwagi na wolność poruszania się, doszła 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”, a więc na podstawie art.1 ust.2 Protokołu I do Konwencji.

38.

Przeciwnie, w sprawie szwedziej z 1985 r. skarżący S. zarzucili naruszenie art.2 ust.2 Protokołu IV do Konwencji, ponieważ „nie wolno im było dokonać transferu ich własności ze Szwecji do USA”. Komisja odrzuciła skargę jako oczywiście bezpodstawną, uznając, że „prawo zabrania własności z kraju,

bez jakichkolwiek ograniczeń., nie jest prawem zawierającym się w prawie do swobodnego opuszczenia kraju” (*por. pkt 1 decyzji Komisji*).

Art.14 Konwencji

Zakaz dyskryminacji

Wprowadzenie

39.

Poważniejszy zasób strasburskiego orzecznictwa podatkowego dotyczy spraw na kanwie art.14 Konwencji, a więc zarzucających zaistnienie niedopuszczalnej dyskryminacji. Artykuł ten ma charakter klauzuli generalnej, „obsługującej” inne postanowienia substancjalne Konwencji i Protokołów do niej. Nie dysponuje on niezależnym bytem, bo rodzi skutki prawne wyłącznie w związku z którymś substancjalnym postanowieniem Konwencji lub Protokołu. Może jednak dojść - i często dochodzi – do stwierdzenia jego naruszenia, nawet jeśli samo tamto postanowienie, wzięte oddzielnie, nie zostało naruszone. I w tym sensie dysponuje on charakterem autonomicznym.

40.

Zakaz odmiennego traktowania jest doprecyzowany wskazaniem szeregu względów, z uwagi na które odmiennie traktowanie jest zabronione. Art.14 wylicza: płeć, rasę, kolor skóry, język, religię, poglądy polityczne lub inne, pochodzenie narodowe lub społeczne, przynależność do mniejszości narodowej,

majątek, urodzenie lub inny status. Wyliczenie to nie ma charakteru wyczerpującego, co oczywiście wynika z końcowego wskazania na „inny status”. W orzecznictwie strasburskim katalog owych motywów czy cech wykluczających odmienne traktowanie stopniowo podlegał wzbogaceniu.

41.

Nie chodzi przy tym o jakiś bezwzględny zakaz generalny, jako że nie wszystkie sytuacje są porównywalne; mogą zaistnieć i często istnieją sytuacje, których nie da się porównać. Znaczenie więc mają i odmienne traktowanie wykluczają li tylko sytuacje identyczne, analogiczne czy znacząco podobne. Mało tego; może wchodzić w grę obiektywne i rozsądne usprawiedliwienie, które uzasadni jakąś odmienną traktowania. Musi też zachodzić rozsądny stosunek proporcjonalności pomiędzy użytymi środkami (odmiennym potraktowaniem) a prawowitym celem czy celami, do których urzeczywistnienia się dąży. Towarzyszy temu założenie, iż państwo dysponuje w tym względzie – podobnie jak w innych - pewnym marginesem oceny. Nie ma więc sztywności ani niepożądanego sztywności; jest niezbędną elastycznością i zdrowy rozsądek.

42.

Z biegiem czasu rozwijało się stopniowo zjawisko tzw. pozytywnej dyskryminacji, oznaczające nie tylko brak zakazu odmiennego traktowania, ale – wprost przeciwnie – oczekiwanie czy zgoła nakaz odmiennego traktowania w spotkaniu z sytuacją rażąco odmienną, bezwarunkowo wymagającą pozytywnego uwzględnienia i właśnie odmiennego potraktowania, co szczególnie znajdowało wyraz w kontekście osób niepełnosprawnych lub znajdujących się w położeniu – tak czy inaczej rozumianego – wykluczenia społecznego. Nierówność *de facto* ma być wyrównywana środkami pozytywnymi, odchodzącymi od ślepej zasady równości i stanowiącymi pomoc czy przywilej na korzyść tych obiektywnie poszkodowanych

Art.14 Konwencji
w związku z jej art.6

43.

W sprawie brytyjskich spółek budowlanych, Narodowej i Prowincjonalnej, Spółki Stałej z Leeds oraz Spółki z Yorkshire, Komisja stanęła wobec zarzutu skarżących, jakoby podjęte wobec nich przez władze publiczne środki naruszały art.6 ust.1 Konwencji, w związku z jej art.14. Nie widziała jednak konieczności odrębnego badania tego zarzutu, „zważywszy na jej wniosek na podstawie art.6 ust.1 Konwencji”. Ten wniosek zaś wskazywał, że „skarżące spółki nie mogą w danych okolicznościach prawowicie zasucać, że zanegowano im prawo dostępu do sądu dla potrzeb rozstrzygnięcia sądowego o ich prawach” (*National and Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society i Yorkshire Building Society plko Zj.Królestwu, pkt 114 i 117, w zw. z pkt 113*).

44.

Nie wysiliła się zanadto Komisja, pozwoliła sobie na niedbałą ogólnikowość, jakby sugerując, że niezbędnym warunkiem stwierdzenia naruszenia art.14 Konwencji jest uprzednie stwierdzenie naruszenia wchodzącego w grę postanowienia substancjalnego. A tak przecież nie jest. I

wprost przeciwnie, wielokrotnie Komisja i Trybunał rezygnowały z odrębnego badania zarzutu naruszenia art.14, gdy uprzednio stwierdziły naruszenie postanowienia substancjalnego, wziętego oddzielnie.

45.

W omawianej sprawie Trybunał również odrzucił zarzut naruszenia art.6 ust.1, w związku z art.14 Konwencji, ale – w odróżnieniu od Komisji – wskazując, że „zarzuty zostały podniesione przez skarżące spółki na podstawie art.1 Protokołu I, w związku z art.14”, a w tamtym kontekście on stwierdził, że „skarżące spółki nie znajdowały się w relewantnie podobnej sytuacji oraz że w każdym razie istniało rozsądne i obiektywne usprawiedliwienie” dla ich odmiennego potraktowania (*ibidem*, pkt 119, w zw z pkt 118; por. niżej w kontekście art.1 Protokołu I do Konwencji).

46.

Dziwnie sformułował swoje stanowisko Trybunał w głośnej sprawie Ferrazzini przeciwko Włochom. Skarżący zarzucił naruszenie art.14, w związku z art.6 ust.1 Konwencji. Trybunał wcześniej stwierdził, że „art.6 ust.1 Konwencji do niniejszej sprawy nie znajduje zastosowania” (pkt 31, w z pkt 30). Skoro art.14 Konwencji stosuje się jedynie pod warunkiem, że znajduje zastosowanie związane z nim postanowienie substancjalne, naturalnym powinien być wniosek, iż z uwagi na niezastosowalność art.6 ust.1, art.14 również nie może znaleźć zastosowania. Tymczasem Trybunał oparł się na braku wystarczającego uzasadnienia zarzutu skarżącego i odrzucił go jako „oczywiście bezpodstawny” (*ibidem*, pkt 34).

47.

Wreszcie, w sprawie Manasson pko Szwecji z 2004 r. – chociaż skarżący powoływał się na art.6 Konwencji, w związku z jej art.14 – nie doszło w ogóle do badania tego zarzutu, albowiem osiągnięto w sprawie wyrok polubowny, w

którego treści wskazany problem w ogóle się nie wyodrębnił. Rząd Szwecji zobowiązał się wypłacić skarżącemu *ex gratia* 44 tys. euro, a skarżący zobowiązał się, że „nie będzie miał żadnych dalszych roszczeń wobec państwa szwedzkiego opartych na faktach niniejszej skargi”, Trybunał zaś potwierdził, że porozumienie to „jest oparte na poszanowaniu praw człowieka”, a sprawa zostaje „skreślona z listy” (*por. pkt 13-15*).

Art.14 Konwencji
w związku z jej art.8

48.

W sprawie D.G. i D.W.Lindsay pko Zj. Królestwu z 1986 r. skarżące małżeństwo z trojgiem dzieci zarzucało – poza zarzutem naruszenia art.1 Protokołu I, w związku z art.14 Konwencji – również naruszenie art.8 Konwencji, w związku z jej art.14. Twierdziło, że „podatkowe traktowanie dochodu związków małżeńskich narusza ich prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego”, jest ono „traktowane bardziej niekorzystnie niż osoby współmieszkające pozamałżeńsko”, zatem „zachodzi dyskryminacja takich związków małżeńskich w korzystaniu z ich życia prywatnego i rodzinnego” (*por. pkt 2 ak.I decyzji Komisji*).

49.

Komisja jednak uznała, że o odnośnych przepisach prawnych „nie można powiedzieć, jakoby ingerowało to w ich prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego”, albowiem „związki małżeńskie i osoby współmieszkające nie znajdują się w sytuacjach analogicznych i nie mogą być porównywane w kontekście art.14 Konwencji”. Zatem, skarga w tym zakresie jest „oczywiście bezpodstawna” (*ibidem, pkt 2 ak.II decyzji Komisji*).

50.

To rezultat nader formalistycznego spojrzenia Komisji, dalekiego od czuwania nad podstawowymi wartościami, całkowicie akceptującego bardziej korzystne traktowanie osób współmieszkających pozamałżeńsko w porównaniu ze związkami małżeńskimi.

Komentarz [TJ1]: skimi.

51.

W sprawie Burden pko Zj. Królestwu z 2008 r. *expressis verbis* zarzut naruszenia art.8, w związku z art.14 Konwencji w ogóle nie został przez skarżące (dwie współmieszkające niezamężne siostry) podniesiony w kontekście podatku od spadku. Wielka Izba obszernie rozważała kwestię naruszenia art.14 Konwencji, w związku z art.1 Protokołu I do niej i doszła do wniosku, że „skarżące, jako współmieszkające siostry, nie mogą być porównywane z punktu widzenia art.14 do związku małżeńskiego czy związku partnerstwa cywilnego” (*por. pkt 58-66 wyroku*).

52.

By dojść do takiego wniosku, Trybunał z konieczności musiał obracać się w kręgu prawd wynikających z art.8 i/lub art.12 Konwencji. W odróżnieniu od art.12, na art.8 Trybunał w ogóle nie powołał się ani nań nie wskazał, chociaż tak byłoby bardziej właściwie, skoro chodziło w sprawie o dwie stare siostry, co wykluczało myślenie w kategoriach związku małżeńskiego.

53.

Chociaż formalistycznie podchodząc, także kategoria „życia rodzinnego” mogłaby również być wykluczana, sprawa nabierała specyficznego posmaku, albowiem były to siostry niezamężne, które całe swoje życie wspólnie

zamieszkiwały i chciały się zabezpieczyć na wypadek wcześniejszej śmierci jednej z nich. Warto więc wskazać, że wyrok nie był jednomyślny, a sędzia Zupancić – w ogóle zresztą kwestionujący racjonalność podatku od spadku – nie negował racjonalności uprzywilejowania w tym względzie małżeństwa. Jego zdaniem jednak, „jeżeli państwo decyduje się rozciągnąć zwolnienie z podatku na grupę pozamałżeńską, powinno zachować przynajmniej minimum zdrowego rozsądku, nie stosując tej korzyści wobec innych grup ludzi w relacji podobnej czy nawet ściślejszej bliskości”, albowiem – jak dodawał – „postrzeganie pokrewieństwa jako przeszkody jest po prostu arbitralne”.

54.

Podobnie nie zgadzał się z werdyktem większości sędzia Borrego Borrego, który uważał, że w sprawie tej w grę wchodzi „poważna kwestia dotycząca interpretacji Konwencji”, że werdykt ten po prostu jest „politycznie poprawny”, ale „Fakt, że Wielka Izba nie udzieliła odpowiedzi skarżącym, dwom starszym paniom, napędza mnie wstydem, ponieważ zasługiwały one na odmienne podejście”. Bo też związki pozamałżeńskie, w tym homoseksualne, odniosły – rękoma Wielkiej Izby Trybunału – sukces nad najbliższymi związkami pokrewieństwa. „Dziwny jest ten świat”...

55.

W sprawie Guberina przeciwko Chorwacji z 2016 r. chodziło o uniknięcie niedogodności mieszkania w bloku bez windy, z ciężko niepełnosprawnym dzieckiem, oraz możliwość zakupu wygodnego domu, wolnego od niedogodnych barier, skarżący powoływał się zasadniczo na art.14 Konwencji, w związku z art.1 Protokołu I do niej. Trybunał nie odwoływał się, co prawda, do art.8 Konwencji, jednak jego rozumowanie *de facto* bliskie jest myśleniu kategoriami poszanowania „życia rodzinnego” i „domu”, zawartymi w tym postanowieniu.

Art.14 Konwencji
w związku z jej art.9

56.

W sprawie austriackiej z 2012 r. wspólnota Świadków Jehowy w Austrii opierała swoje zarzuty w kontekście zatrudnienia cudzoziemców do potrzeb działalności pastoralnej na art.14 Konwencji, w związku z jej art.9. Trybunał, po przypomnieniu podstaw interpretacji art14, zwrócił uwagę, że korzystny wyjątek w prawie krajowym miał na względzie „zatrudnianie cudzoziemców dla potrzeb pracy pastoralnej na rzecz kościoła czy stowarzyszenia religijnego uznanego przez prawo”, gdy tymczasem wspólnota skarżąca była, co prawda, „zarejestrowaną wspólnotą religijną”, ale nie była „stowarzyszeniem religijnym, a zatem nie było miejsca na przyznanie jej wyjątku na podstawie wspomnianego ustawodawstwa” (*por.pkt 33, w zw. z pkt 32 wyroku*).

57.

Trybunał przypomniał swoje wcześniejsze orzecznictwo, wskazał, że „odmowa władz co do przyznania wyjątku od przepisów Ustawy oparta była na fakcie, że skarżąca wspólnota nie była uznanym stowarzyszeniem religijnym”, a „jej zastosowanie nieuniknienie powodowało zakazaną przez Konwencję dyskryminację” (*ibidem, pkt 36, w zw. z pkt 30-35 wyroku*). Stwierdził zatem

naruszenie art.14, w związku z art.9 Konwencji, ponieważ uznał, że odnośny przepis ustawowy „jest dyskryminacyjny”, że zatem „skarżąca wspólnota była krzywdząco dyskryminowana na podstawie religii w rezultacie zastosowania tego przepisu” (*ibidem*, pkt 37).

Art.14 Konwencji
w związku z jej art.12

58.

W omawianej już na kanwie art.8 sprawie brytyjskiej D.G. i D.W. Lindsay skarżący twierdzili, że „duchem i zamiarem art.12 jest ochrona instytucji małżeństwa”, że zatem ustawodawstwo o podatku dochodowym, które „traktuje związki małżeńskie bardziej niekorzystnie niż osoby współmieszkające pozamałżeńsko, wykazuje brak poszanowania dla małżeństwa” (*por. pkt 3 ak.I decyzji Komisji*).

59.

Komisja uznała jednak, że skarga w tym zakresie jest „oczywiście bezpodstawna”, bo sprawa „nie przejawia żadnej ingerencji w korzystanie z tego prawa”, bo „związek małżeński zazwyczaj korzysta z niższego opodatkowania bądź nie płaci więcej niż jednostki pozamałżeńskie”, bo „Byłoby sztucznym porównywanie odnośnego traktowania związków małżeńskich i pozamałżeńskich dla potrzeb badania konkretnego aspektu opodatkowania w izolacji od stosujących się do nich ogólnych reżimów gospodarczych, fiskalnych i społecznych” (*ibidem*, pkt 3, ak.II i III).

60.

W omawianej w kontekście art.8 brytyjskiej sprawie Burden (*por. wyżej pkt 51-54*), w której zasadnicze badanie dotyczyło zarzutu naruszenia art1 Protokołu I, w związku art.14 Konwencji, Wielka Izba spostrzegła, że małżeństwo rodzi „konsekwencje społeczne, osobiste i prawne”. Uznała zatem za nadal prawdziwy pogląd, że „małżeństwo pozostaje instytucją, która jest szeroko akceptowana jako nadająca szczególny status osobom, które je zawierają” (*por. pkt 63*).

61.

Nie przeszkodziło to jej w uznaniu, że „Od czasu wejścia w życie Ustawy o partnerstwie cywilnym w Zjednoczonym Królestwie, związek homoseksualny także może wejść w relację prawną, która według Parlamentu – na ile się da – ma odpowiadać małżeństwu” (*ibidem, pkt 64*). I tak, związek homoseksualny zostaje poświęcony, a związek dwu starych siostr zostaje „poświęcony na ołtarzu politycznej poprawności”. Trybunał nie ma nic przeciwko temu.

Art.14 Konwencji **w związku z art.1 Protokołu I**

62.

Poznaliśmy już na poprzednich zajęciach standardy ochrony własności w systemie EKPC oraz strasburskie orzecznictwo podatkowe na jego kanwie. Przypomnijmy, że umocowuje on jako zasadę prawo każdej osoby fizycznej i prawnej do niezakłóconego korzystania ze swojego mienia (*ust.1., zd.1*) oraz w charakterze norm wyjątkowych: pozbawienie mienia (*ust.1, zd.II*) i kontrolę korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym (*ust.2*). Właśnie w

zakresie normy trzeciej mieści się również „ściągnięcie podatków oraz innych należności lub grzywien”.

63.

W porównaniu z innymi postanowieniami substancjalnymi systemu Konwencji stosunkowo często występuje zarzut naruszenia art.1 Protokołu I, w związku z art.14 Konwencji, a więc z zarzutem niedopuszczalnego traktowania odmiennego, czyli z zarzutem zakazanej dyskryminacji.

64.

Już w brytyjskiej sprawie A., B., C. i D. z 19981 r. skarżący zarzucali, że ich prawa własnościowe „nie były zapewnione bez dyskryminacji”, bo przepis prawa krajowego wprowadzał „dyskryminację między stratami wynikającymi w rozmaitych okolicznościach a ich traktowaniem podatkowym”, co nie kierowało się celem prawnym ani nie było proporcjonalne (*pkt 3, ak.1 decyzji Komisji*). Zdaniem Komisji, nie wykazali oni jednak, iżby „rozróżnienia te same w sobie stanowiły odmiennosc traktowania, która nie ma charakteru obiektywnego”, zaś „deklarowanym celem tego przepisu było zapobieżenie unikaniu podatków” (*ibidem, pkt 3, ak.3 i 4*).65.

65.

Ponieważ skarżący podnieśli na tym tle także zarzut retroaktywnego działania ustawodawstwa, Komisja wskazała, że – zdaniem rządu pozwanego – „jedyną drogą skutecznego zwalczania tej szczególnej formy sztucznego unikania podatków jest nadanie przepisowi charakteru retroaktywnego” oraz że według niej „skarżący nie wykazali, iżby cel ustawodawstwa mógł zostać

osiągnięty bez retroakcji”; zatem „istniał rozsądny stopień proporcjonalności między użytymi środkami a urzeczywistnianym celem” (*ibidem*, pkt 3, ak.6 i 7).

66.

Także w sprawie D.G. i D.W. Lindsay pko Zj.Królestwu skarżący zarzucali, że „ich prawa na podstawie art.1 Protokołu I nie były zapewnione bez dyskryminacji”, ponieważ „związki małżeńskie, w których mąż jest jedynym żywicielem, jak w ich przypadku, są bardziej niekorzystnie opodatkowane niż związki małżeńskie, w których żona jest jedynym żywicielem” (*por. pkt 1a, ak.1 decyzji Komisji*).

67.

Komisja – po przypomnieniu podstaw interpretacji art.14 Konwencji oraz doświadczeń II wojny światowej z masowym napływem kobiet zamężnych do zatrudnienia – wskazała, że „to do władz krajowych należy w sferze opodatkowania wstępna ocena realizowanych celów i środków ich urzeczywistniania”, że korzystają one z „marginesu oceny”, a on „musi być szerszy w tym obszarze niż w wielu innych”; przy tym, „urzeczywistnianie jakiegokolwiek systemu opodatkowania wytwarza sytuacje marginalne”, jak ta skarżących, ale „zarzucana sytuacja dotyczy jedynie 3% podatników” (*ibidem*, pkt 1a, ak.6, w zw. z ak.2-4).

68.

Ostatecznie Komisji uznała, że „o przepisach podatkowych, które owocują wzrostem zasiłków podatkowych ekstra, gdy żona jest żywicielem rodziny, można powiedzieć, iż wchodzą w zakres marginesu oceny przyznawanego władzom krajowym”, wobec czego „różnica traktowania w

niniejszej sprawie miała obiektywne i rozsądne usprawiedliwienie w postaci zapewnienia pozytywnej dyskryminacji na korzyść pracujących zameężnych kobiet”, przy czym „test proporcjonalności jest spełniony”. Skarga w tym zakresie jest więc „oczywiście bezpodstawna” (*ibidem, pkt 1a in fine*).

69.

Brytyjskie spółki budowlane, oprócz zarzutu opartego na samym art.1 Protokołu I do Konwencji, podniosły również zarzut dyskryminacyjnego efektu zarzucanych środków i – w rezultacie – naruszenia art.1 Protokołu I, w związku z art.14 Konwencji (*National and Provincial Building Society(...), pkt 84*). Komisja zarzut ten odrzuciła, wskazując na istnienie „rozsądnego i obiektywnego usprawiedliwienia odmienności traktowania, zważywszy na względy interesu publicznego” (*ibidem, pkt 87*).

70.

Trybunał z kolei, po przypomnieniu podstaw interpretacji art.14 Konwencji i wyjaśnieniu przyczyn wyłączenia spółki Woolwich z retroaktywnego działania nowych przepisów podatkowych (*ibidem, pkt 88-89*), również potwierdził „istnienie rozsądnego i obiektywnego usprawiedliwienia dla rozróżnienia” i doszedł do wniosku o braku naruszenia art.1 Protokołu I, w związku z art.14 Konwencji (*ibidem, pkt 92, w zw. z pkt 90-91*). Różnica zaś polegała na tym, że Woolwich zawczasu walczyła i to skutecznie przed sądami o swoje roszczenia i przez to niejako „zasłużyła” na wyłączenie jej spod działania przepisu o retroaktywności. Warto więc – jak się okazuje - swych interesów dochodzić.

71.

W parokrotnie już omawianej sprawie Burden zarzut naruszenia art.14 Konwencji, w związku z art.1 Protokołu I stanowił zarzut zasadniczy (*Burden, pkt 27*). Stosownie do jednomyślnego wyroku Izby, „zważywszy na

zaawansowany wiek skarżących i wysokie prawdopodobieństwo, że jedna z nich będzie musiała płacić podatek od spadku w razie śmierci drugiej, mogą one twierdzić, że odnośne prawo w nie bezpośrednio godzi”, że więc dochodzi do naruszenia art.14 Konwencji, w związku z art.1 Protokołu I (*ibidem, pkt 29*).

72.

Wielka Izba, przeciwnie, po obszernym przypomnieniu niedopuszczalności *actio popularis* w systemie Konwencji oraz warunków uznania za „ofiara naruszenia” (*ibidem, pkt 33-41*), obowiązku wyczerpania środków krajowych (*ibidem, pkt 42*) i podstaw interpretacji art.14 Konwencji (*ibidem, pkt 58*), owszem, uznała, że podniesiony zarzut „wchodzi w zakres art.1 Protokołu I oraz że zatem art.14 znajduje zastosowanie” (*ibidem pkt 59*). Jednakże, zdaniem Wielkiej Izby, „Jak nie może być analogii między związkami małżeństwa lub partnerstwa cywilnego, z jednej strony, a heteroseksualnymi czy homoseksualnymi związkami, które decydują się mieszkać razem, ale nie stają się mężem i żoną czy partnerami cywilnymi, z drugiej strony, brak takiego prawnie wiążącego porozumienia, pomimo długotrwałości, fundamentalnie odróżnia je od sytuacji związku małżeństwa lub partnerstwa cywilnego” (*ibidem, pkt 65*). W rezultacie, „skarżące jako współmieszkające siostry, nie mogą być porównywane z punktu widzenia art.14 do związku małżeństwa czy partnerstwa cywilnego”; nie ma więc naruszenia art.14, w związku z art.1 Protokołu I do Konwencji (*ibidem, pkt 66*).

73.

W bułgarskiej sprawie *Bulves* zarzut zasadniczy dotyczył naruszenia art.1 Protokołu I i nim w pierwszym rzędzie Trybunał się zajmował, dochodząc do wniosku o naruszenia tego postanowienia (*Bulves, pkt 33-71*). Dodatkowo skarżąca spółka zarzuciła naruszenie art.14 Konwencji, w związku z art.1 Protokołu I, wskazując, że „dostawca był traktowany odmiennie, ponieważ

władze podatkowe uznały jego prawo do odpisu VAT, negując takie prawo skarżącej spółce” (*ibidem*, pkt 72).

74.

Trybunał ograniczył się do ogólnikowego uznania dopuszczalności zarzutu; stwierdził wszakże, że „zważywszy jednak na swoje ustalenie dotyczące art.1 Protokołu I, Trybunał nie widzi konieczności badania, czy w niniejszej sprawie doszło również do naruszenia art.14 Konwencji” (*ibidem*, pkt 74 i 75, odpowiednio).

75.

Wreszcie w sprawie Guberina pko Chorwacji zarzut naruszenia art.14 Konwencji, w związku z art.1 Protokołu I był zarzutem zasadniczym. Trybunał bardzo obszernie przypomniał zasady interpretacji i stosowania art.14 Konwencji (*Guberina*, pkt 67-72). W szczególności, zwrócił uwagę na szeroki margines oceny przyznawany państwu, „gdy chodzi np. o generalne środki strategii gospodarczej lub społecznej”, co „obejmuje również środki w dziedzinie opodatkowania”. Jeżeli zwłaszcza ograniczenie praw dotyczy „szczególnie wrażliwej grupy w społeczeństwie, która w przeszłości doznawała znaczącej dyskryminacji, wtedy margines oceny państwa jest substancjalnie węższy i muszą wchodzić w grę bardzo ważne powody dla odnośnego ograniczenia”. Podkreślił też, że „jeśli chodzi o jakiegokolwiek działania dotyczące dzieci niepełnosprawnych, najlepsze interesy dziecka muszą być względem decydującym”; przypomniał przy okazji, że „niezależnie od zakresu marginesu oceny państwa, ostateczna decyzja co do przestrzegania wymagań Konwencji należy do Trybunału” (*ibidem*, pkt 73).

76.

Dodał również, że „jeśli chodzi o ciężar dowodu w kontekście art.14 Konwencji,(...) skoro tylko skarżący wykaże odmiennosc traktowania, do rządu należy wykazanie, że była ona usprawiedliwiona” (*ibidem, pkt 74*).

77.

Stwierdził, że „status zdrowotny osoby, w tym niepełnosprawność i rozmaite uszkodzenia zdrowotne, wchodzą w zakres terminu <inny status> w tekście art.14 Konwencji”, a „słowom <inny status> powszechnie nadaje się w orzecznictwie znaczenie szerokie” i obejmują one „przypadki, w których jednostka jest traktowana mniej korzystnie na podstawie statusu czy chronionej cechy innej osoby” (*ibidem, pkt 76 i 78, odpowiednio*). Badana sprawa dotyczyła bowiem sytuacji specyficznej, „w której skarżący nie zarzuca dyskryminacyjnego traktowania związanego ze swoją własną niepełnosprawnością, lecz raczej jego niekorzystne traktowanie na podstawie niepełnosprawności jego dziecka, z którym on mieszka i któremu zapewnia on opiekę” (*ibidem, pkt 77*).

78.

Chodziło konkretnie o to, że skarżący sprzedał mieszkanie na III pietrze bloku, pozbawionego windy, w Zagrzebiu, co rodziło „coraz większe trudności dla skarżącego i jego rodziny, w miarę dorastania syna(...)”, który cierpi na „głęboka i wielopostaciową niepełnosprawność i przez cały czas wymaga troski i opieki”; służba opieki społecznej przyznała mu 100% niepełnosprawności (*ibidem, pkt 80-81, odpowiednio*). Trybunał nie miał wątpliwości, że „mieszkanie skarżącego(...), usytuowane na III piętrze bloku bez windy poważnie zagrażało mobilności syna i w konsekwencji zagrażało jego rozwojowi osobistemu oraz zdolności osiągnięcia maksimum jego potencjału(...)” (*ibidem, pkt 82*).

79.

Wskazał też, że „dążąc do zastąpienia odnośnego mieszkania poprzez kupno domu w Samoborze dostosowanego do potrzeb jego rodziny, skarżący znajdował się – co prawda – w sytuacji porównywalnej z sytuacją jakiegokolwiek innej osoby zmieniającej mieszkanie”, ale „jego sytuacja różniła się jednak, jeśli chodzi o znaczenie terminu <podstawowe wymagania infrastruktury>, bo – z racji niepełnosprawności jego syna oraz relewantnych standardów krajowych i międzynarodowych – wymagała dostępu do udogodnień, takich, jak w danym przypadku winda” (*ibidem, pkt 83*).

80.

Trybunał zauważył, że zarówno urząd podatkowy w Samoborze, jak też minister oraz wyższy sąd administracyjny uznały, że dotychczasowe mieszkanie skarżącego w Zagrzebiu dysponowało wymaganą infrastrukturą, „nie uwzględniając argumentacji skarżącego dotyczącej specyficznych potrzeb jego rodziny wynikających z niepełnosprawności jego dziecka” (*por. ibidem, pkt 84-85*). Nie było więc, ich zdaniem, podstaw dla stosowania ulg podatkowych.

81.

Według Trybunału, „władze krajowe przyjęły zbyt restrykcyjne stanowisko co do konkretnego przypadku skarżącego, nie zwracając uwagi na specyfikę potrzeb skarżącego i jego rodziny, przy ocenie warunku dotyczącego <wymogów podstawowej infrastruktury>(…)” (*ibidem, pkt 86*). Rząd wskazywał, że „relewantne prawo krajowe ustalało obiektywne kryteria dla stwierdzania spełnienia wymogów podstawowej infrastruktury adekwatnego mieszkania, które nie pozostawiały władzom podatkowym zadnego miejsca na interpretację indywidualnych przypadków”, a ponadto „skarżący – zważywszy na jego sytuację finansową - nie odpowiadał wymaganiom finansowym dla potrzeb zwolnienia od podatku” (*ibidem, pkt 88*).

82.

W ocenie Trybunału, „w konkretnym przypadku skarżącego władze krajowe nie były upoważnione do poszukiwania rozsądnego stosunku proporcjonalności między użytymi środkami a realizowanym celem”, zatem „nie były one zdolne do zapewnienia obiektywnego i rozsądnego usprawiedliwienia dla braku wyrównania przez nie faktycznej nierówności inherentnej w przypadku skarżącego” (*ibidem*, pkt 89).

83.

Trybunał zauważył, że inkryminowany przepis ustawy dotyczył li tylko „podstawowej infrastruktury” oraz „wymogów higienicznych i technicznych”, ale dostrzegł też, że inne przepisy prawa krajowego dostarczały możliwości uwzględniania specjalnych potrzeb osób niepełnosprawnych, tyle, że „nic w niniejszej sprawie nie sugeruje, iżby którakolwiek z kompetentnych władz krajowych zwracała uwagę na te unormowania w relewantnym prawie krajowym, mogące uzupełnić znaczenie terminów ustawy o transferze nieruchomości” (*ibidem*, pkt 91).

84.

Oznaczało to także brak uwzględnienia wymagań międzynarodowych płynących z ratyfikowanej już przez Chorwację Konwencji o ochronie praw osób niepełnosprawnych (*ibidem*, pkt 92). W efekcie, zdaniem Trybunału, nie chodziło o to, jak twierdził rząd, że odnośne władze nie dysponowały możliwością „indywidualnej oceny wniosków o zwolnienie z podatku osób w sytuacji skarżącego”, lecz o to, że błędny „sposób, w jaki ustawodawstwo było stosowane w praktyce, nie pozwalał na wystarczające dostosowanie wymogów do specyficznych aspektów przypadku skarżącego związanych z niepełnosprawnością jego dziecka, a w szczególności do interpretacji terminu

Komentarz [TJ2]:
międzynarodowych płynących z ratyfikowanej przez Chorwację Konwencji o ochronie praw osób niepełnosprawnych

<wymogi podstawowej infrastruktury>, jeśli chodzi o mieszkanie osoby niepełnosprawnej” (*ibidem*, pkt 93).

85.

Trybunał, owszem, dostrzegł fakt, że sytuacja finansowa skarżącego nie przemawiała na korzyść zwolnienia go z podatku (*ibidem*, pkt 94-95); wskazał jednak, że wyłącznym powodem „wykluczenia skarżącego z zakresu zwolnień z podatku był fakt, że jego mieszkanie w Zagrzebiu było uważane za odpowiadające wymogom podstawowej infrastruktury z punktu widzenia potrzeb mieszkaniowych jego rodziny” (*por. ibidem*, pkt 96, w kontekście pkt 94-97).

86.

Ostatecznie Trybunał stwierdził naruszenie art.14 Konwencji, w związku z art.1 Protokołu I, wskazując na „brak relewantnej oceny przez kompetentne władze wszystkich okoliczności sprawy”, a więc też niezapewnienie „obiektywnego i rozsądnego usprawiedliwienia dla braku uwzględnienia przez nie przy ocenie jego zobowiązań podatkowych nierówności inherentnej w sytuacji skarżącego” (*ibidem*, pkt 99, w zw. z pkt 98).