

Dominik Gajewski

Europejski Trybunał Praw Człowieka a ochrona prawna podatników

I.

Celem rozważań zawartych w niniejszym artykule jest przedstawienie tendencji w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (dalej: ETPCz lub Trybunał) w sprawach podatkowych. Szczególnie powinna być dokonana analiza Protokołu nr 1 do Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (dalej: EKPCz lub Konwencja) który dotyczy m.in. prawa do poszanowania własności prywatnej, prawa do rzetelnego procesu oraz zakazu dyskryminacji.

Europejski Trybunał Praw Człowieka w Strasburgu (ang. *European Court of Human Rights*) jest europejskim organem sądownictwa międzynarodowego powołanym do kontroli przestrzegania praw człowieka¹. Orzeka w sprawach praw człowieka zapisanych w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i protokołach dodatkowych do niej. Trybunał jest wyłącznie organem Europejskiej Konwencji Praw Człowieka. Oznacza to, że na mocy tej Konwencji oraz że to ta Konwencja i dołączone do niej protokoły określają jego kompetencje i sposób funkcjonowania.

Konwencja² jest umową międzynarodową z zakresu ochrony praw człowieka, systematyzującą standardy prawne współczesnej Europy.

¹ Powołanym w 1998 r. na miejsce Europejskiej Komisji Praw Człowieka i Trybunału Praw Człowieka.

² Zawarta przez państwa członkowskie Rady Europy. Konwencja została otwarta do podpisu 4 listopada 1950 r., a po uzyskaniu niezbędnych 10 ratyfikacji weszła w życie

Specyfika Konwencji polega nie tylko na ochronie enumeratywnie wymienionych praw i wolności, do których jednostki są uprawnione, ale przede wszystkim na ustanowieniu procedury, która umożliwi wyegzekwowanie zaprzestania naruszania praw. Mimo że nie ma w Konwencji praw szczegółowych poddanych ochronie, wynikających z określonej dziedziny prawa (m.in. prawa podatkowego), to nie jest to równoznaczne, że sprawy tego typu są poza zakresem Konwencji. Wręcz przeciwnie, mogą być badane przez Trybunał, jeżeli w sprawach skierowanych do tego ETPCz zostało podniesione również naruszenie jednego z praw, którego ochrona jest zagwarantowana w Konwencji. Przykładem tego może być skarga do ETPCz, w sprawie podatkowej, w której strona zarzuca naruszenie Protokołu nr 1. Trybunał może zalecać badanie skarg z uwzględnieniem sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym „w celu zabezpieczenia uiszczania podatków”³. Odpowiednie wykorzystanie instrumentów zawartych w Konwencji może pozwolić podatnikowi na ochronę prawną, zbliżoną (alternatywną) do tej, która jest gwarantowana przez Unię Europejską, w formie wyroków Trybunału Sprawiedliwości. Trybunał Sprawiedliwości coraz częściej dokonuje wykładni⁴ przepisów dyrektyw odnoszących się do kwestii podatkowych⁵. Trzeba jednoznacznie stwierdzić, że chociaż orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości jest powszechniejsze i popularniejsze w sprawach podatkowych, to coraz częściej zauważana jest aktywność w tej dziedzinie również ETPCz.

3 września 1953 r. Stronami Konwencji jest wszystkich 47 państw członkowskich Rady Europy (jest to obecnie warunek członkostwa w tej organizacji).

³ Wyrok ETPCz z 23 lutego 2006 r. w sprawie *Stere v. Rumunia*, skarga nr 25632/02, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>.

⁴ Por. wyroki Trybunału Sprawiedliwości: z 9 lipca 2009 r. w sprawie C-397/07, *Komisja v. Hiszpanii* (Dz.Urz. UE C 205 z 29 sierpnia 2009 r., s. 4-5); z 15 czerwca 2006 r. w sprawie C-264/04, *Badischer Winzerkeller* (Zb. Orz. 2006, s. I-05275); z 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-494/03, *Senior Engineering Investment* (Zb. Orz. 2006, s. I-00525).

⁵ Dyrektywa Rady nr 90/435/EWG z 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz. WE L 225 z 1990 r., s. 6); Dyrektywa Rady nr 69/335/EWG z 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.Urz. WE L 249 z 1969 r., s. 25).

II.

Skargi w sprawach podatkowych do ETPCz mogą składać zarówno osoby indywidualne, grupy osób i organizacje pozarządowe (tzw. skargi indywidualne), jak i państwa-strony Konwencji (tzw. skargi międzypaństwowe). Tak więc podatnicy nieznajdujący ochrony swoich interesów w sporach z fiskusem (uważający się za ofiarę naruszenia praw Konwencji lub jej protokołów) przed sądami krajowymi mogą zwrócić się o pomoc do ETPCz.

Konwencja narzuca jednak wiele warunków, które muszą być spełnione, by skarga mogła zostać rozpatrzona:

- naruszenie musi dotyczyć skarżącego bezpośrednio i osobiście;
- można rozpatrywać jedynie zarzuty naruszenia praw zawartych w Konwencji i w protokołach (nie jest on sądem odwoławczym od decyzji sądów krajowych i nie może unieważniać lub zmieniać wydanych przez nie orzeczeń).

- przedmiotem skargi do Trybunału mogą być wyłącznie działania lub zaniechania władz publicznych (parlamentu, organów administracyjnych, sądów itp.) jednego z państw stron Konwencji. Trybunał nie rozpatruje skarg skierowanych przeciwko osobom fizycznym lub organizacjom;

- Trybunał może rozpatrywać sprawy dopiero po wyczerpaniu wszystkich dostępnych w danym państwie środków odwoławczych, a więc wówczas, gdy decyzja będzie ostateczna.

III.

Spory podatkowe w ramach Konwencji⁶ mogą być podejmowane jako naruszenie prawa jednostki do rzetelnego, publicznego procesu sądowego jako niezbywalnego elementu w demokratycznym społeczeństwie⁷. Prawo to można utożsamiać z zasadą „gwarancji prawa do sądu” wynikającą z przepisów Konstytucji RP⁸.

⁶ Art. 6 ust. 1 Konwencji.

⁷ Orzeczenie ETPCz z 26 października 1984 r. w sprawie *De Cubber v. Belgia*, skarga nr 9186/80, A.86, § 30, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>.

⁸ Art. 45 ust. 1 ustawy z 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483).

Z treści przepisu⁹ wynika, że Konwencja gwarantuje skarżącemu prawo do sądu, zawężone do spraw cywilnych i karnych. Trzeba jednak pamiętać, że charakter sprawy podatkowej nie musi wykluczać kognicji Trybunału w sprawach podatkowych szeroko rozumianych, jeżeli powiązać kognicję Trybunału z gwarantowaną ochroną praw wskazanych w innych przepisach Konwencji¹⁰, a nie tylko z prawem do sądu z przywołanego przepisu. Trybunał stoi na stanowisku, że spory podatkowe wykraczają zazwyczaj poza granice praw i obowiązków cywilnych, niezależnie od skutków finansowych, których nieuchronnie są przyczyną dla podatnika¹¹.

Trybunał odwołuje się do zasady, że czymś naturalnym są obowiązki wobec państwa, a w związku z tym należy je traktować jak należące wyłącznie do sfery prawa publicznego i w związku z tym nie są objęte pojęciem „prawa i obowiązki cywilne”. Z tej przyczyny, spod działania art. 6 ust. 1 Konwencji wyłączone są np. grzywna karna oraz sprawy, w których zobowiązanie wynika z przepisów podatkowych lub w inny sposób wchodzi w zakres normalnych obowiązków obywatelskich w demokratycznym społeczeństwie¹². Z tym że wymierzanie kary za naruszenie przepisów podatkowych, w tym też „domiar podatkowy”, może powodować, że do postępowania w tym zakresie stosuje się art. 6 Konwencji, ponieważ rozważa się wtedy oskarżenie w sprawie karnej w rozumieniu tego przepisu¹³. Tak więc Trybunał uznał dla swoich celów interpretacyjnych, że spory podatkowe można traktować jako „oskarżenia”¹⁴.

⁹ Art. 6 ust. 1 Konwencji.

¹⁰ Wyrok ETPCz z 23 lutego 2006 r. w sprawie *Stere v. Rumunia*, skarga nr 25632/02, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>.

¹¹ Wyrok ETPCz z 12 lipca 2001 r. w sprawie *Ferrazzini v. Włochy*, skarga nr 44759/98, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>.

¹² Orzeczenie ETPCz z 9 grudnia 1994 r. w sprawie *Schouten i Meldrum v. Holandia*, skarga nr 19005/91, A.304, § 50, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>.

¹³ Orzeczenie ETPCz z 24 lutego 1994 r. w sprawie *Bendenoun v. Francja*, skarga nr 12547/86, A.284, § 47, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>.

¹⁴ M. Piłaszewicz, *Ochrona prawna przed Europejskim Trybunałem Praw Człowieka w sprawach podatkowych*, Głosa 2011, nr 3, s. 113-114.

IV.

Jednak najważniejszym prawem dla podatników wynikającym z art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji jest prawo własności oraz prawo państwa do opodatkowania swoich obywateli¹⁵.

Prawo do opodatkowania jest wyjątkiem prawa do własności, ale to nie znaczy, że państwo ma nieograniczone prawo do opodatkowania. Trybunał wydał szereg decyzji, które znacząco ograniczają prawa państwa do nakładania podatków.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, podatki są zgodne z Konwencją, jeżeli są:

- nałożone zgodnie z prawem,
- nałożone dla osiągnięcia słusznego celu,
- środki stosowane nie są proporcjonalne do zamierzonych celów,
- ważnym celem w interesie publicznym lub dla dobra ogółu,
- rozsądne i proporcjonalne do osiągnięcia tego celu.

W artykule 1 Protokołu nr 1 Konwencji określa się prawo własności w ten sposób, że każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego. Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych¹⁶.

Jednocześnie Trybunał wypowiedział się¹⁷ na temat stopnia dopuszczalności ograniczenia praw jednostki z art. 1 Protokołu nr 1, włącznie

¹⁵ Szerzej na temat zakresu prawa do poszanowania mienia na podstawie art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji zob. m. in.: C. Mik, *Prawo własności w europejskiej konwencji praw człowieka*, PiP 1993, nr 5; C. Mik, *Ochrona prawa własności w prawie europejskim*, [w:] *O prawach człowieka. W podwójną rocznicę Paktów. Księga Pamiątkowa w hołdzie Prof. Annie Michalskiej*, red. T. Jasudowicz, C. Mik, Toruń 1996.

¹⁶ D. Fiedorow, *Rola Europejskiej Konwencji Praw Człowieka w kształtowaniu wspólnotowego standardu ochrony prawa własności jako prawa podstawowego*, KPP 2004, nr 1, s. 7.

¹⁷ Wyrok ETPCz z 23 października 1997 r. w sprawie *National & Provincial Building Society, The Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. United Kingdom*, skarga nr 21319/93; por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>.

z ograniczeniami wynikającymi ze środków zabezpieczających płacenie podatków. Według Trybunału ograniczenia muszą zachować słuszną równowagę pomiędzy potrzebami interesu publicznego a wymogami ochrony podstawowych praw jednostki. Troska o zachowanie równowagi jest odzwierciedlona w strukturze art. 1 jako całości, włącznie ze stwierdzeniem, które stanowi, że szczególnie istotne jest zachowanie racjonalnego stosunku proporcjonalności pomiędzy stosowanym środkiem a celem, który środek ten ma realizować. Trybunał zwrócił uwagę na to, że umawiające się państwo ma dużą swobodę w planowaniu i realizacji polityki fiskalnej, i z tego powodu należy respektować wolę ustawodawcy krajowego, jeżeli tylko nie brakuje jej racjonalnych podstaw.

V.

Istotny dla aspektów podatkowych jest wyrok ETPCz w sprawie¹⁸, w której rozważane było zastosowanie art. 6 i art. 11 Konwencji. Na gruncie tego orzeczenia można zaobserwować, że Trybunał interpretuje pojęcie „prawa i obowiązki cywilne” tak, by osiągnąć rezultaty zgodne z przedmiotem i celem Konwencji. Trybunał orzekł, że mogą istnieć zobowiązania finansowe, wobec państwa i podległych mu organów, które – zgodnie z art. 6 ust. 1 Konwencji – powinno się zaliczać wyłącznie do sfery prawa publicznego i z tego tytułu nie są one objęte terminem „prawa i obowiązki cywilne”. Do takich zdarzeń dochodzi wówczas, gdy zobowiązanie pieniężne wynika z regulacji podatkowych lub należy w inny sposób do normalnych obowiązków cywilnych w demokratycznym społeczeństwie¹⁹. Mając na uwadze rosnące kompetencje państwa, niektóre sprawy z zakresu prawa publicznego mogą się mieścić w granicach sprawy cywilnej z art. 6 Konwencji, w sytuacji gdy ich wynik był

¹⁸ Wyrok ETPCz z 12 lipca 2001 r. w sprawie *Ferrazzini v. Włochy*, skarga nr 44759/98, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>.

¹⁹ Wyrok ETPCz z 9 grudnia 1995 r. w sprawie *Schouten i Meldrum v. Holandia*, skarga nr 19005/91, A 304, § 50, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>; B. G a r l a c z, *Niemieckie roszczenia odszkodowawczo-windykacyjne z tytułu majątków pozostawionych w Polsce w świetle kompetencji ratione materiae Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, Studia Europejskie 2005, nr 4, s. 121.

rozszerzający ze względu na prywatne prawa i obowiązki²⁰. Trybunał stwierdził jednak, że sprawy podatkowe wykraczają poza granice praw i obowiązków cywilnych, a autonomiczne koncepcje zawarte w Konwencji muszą być interpretowane z uwzględnieniem dzisiejszych warunków w demokratycznych społeczeństwach, co nie zezwala Trybunałowi na interpretowanie art. 6 ust. 1 Konwencji w taki sposób, jakby określenie „cywilny” nie istniało w jego tekście²¹.

Mogą istnieć zobowiązania majątkowe przynależne państwu (organowi państwowemu), które – w myśl art. 6 ust. 1 Konwencji – uważane są za należące wyłącznie do dziedziny prawa publicznego nieobjętego swoim zakresem praw i obowiązków o charakterze cywilnym. Dotyczy to nie tylko grzywien, które mają charakter sankcji karnych, ale również zobowiązań, które ze swojej natury pochodzą z norm prawa podatkowego²². Sprawy podatkowe nie mogą wchodzić w zakres praw i obowiązków o charakterze cywilnym, mimo zakwalifikowania ich do spraw majątkowych podatnika²³. Tak więc jeżeli sprawa jest rozstrzygana przez sądy cywilne, a dotyczy odpowiedzialności podatkowej związanej ze świadczeniami na rzecz państwa, to strona skarżąca *de facto* jest w sporze dotyczącym odpowiedzialności podatkowej²⁴. Tak więc Trybunał bada, nie tylko to, jaki sąd rozpoznaje sprawę. Jeżeli sprawa została wniesiona do sądów cywilnych, może ona dotyczyć również odpowiedzialności podatkowej, a skarżąca strona może pozostawać w sporze dotyczącym odpowiedzialności podatkowej, czyli odnoszącym się do prawa publicznego. Zarzut naruszenia standardów prawa do sądu w sprawach podatkowych jest często odrzucany przez pozwane państwa, ponieważ zagwa-

²⁰ M.A. Nowicki, *Prywatne skutki publicznych obowiązków*, Rzeczpospolita z 9 października 2001 r.

²¹ Wyrok ETPCz z 12 lipca 2001 r. w sprawie *Ferrazzini v. Włochy*, skarga nr 44759/98, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>.

²² Wyrok ETPCz z 9 grudnia 1995 r. w sprawie *Schouten i Meldrum v. Holandia*, skarga nr 19005/91, A 304, § 50, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>.

²³ Wyrok ETPCz z 23 lutego 2006 r. w sprawie *Stere v. Rumunia*, skarga nr 25632/02, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>.

²⁴ Tamże.

rantowane w Konwencji prawo do sądu nie dotyczy spraw podatkowych, których nie sposób zaliczyć do praw i obowiązków cywilnych²⁵.

W kolejnym orzeczeniu²⁶ Trybunał stwierdził jednoznacznie, że podatnik ma prawo do zwrotu podatku VAT, co jest przejawem posiadania przez niego prawa własności. Wpływ tego orzeczenia ma bardzo istotne znaczenie dla praktyki i orzecznictwa krajowego. Trybunał jednocześnie potwierdził, że podatnik ma prawo do odszkodowania za niesłuszne wstrzymywanie należnego mu zwrotu podatku VAT, co zostało orzeczone przez prawomocny wyrok sądu krajowego. Trybunał orzekł, że państwo naruszyło art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji stanowiący prawo własności strony poprzez naruszenie prawa do zwrotu VAT oraz prawa do odszkodowania.

Trybunał zwrócił uwagę na to, że sporna w tej sprawie jest nie tyle kwota zwrotu podatku VAT czy odszkodowanie za opóźnienie w zwrocie, ile wynikające z mocy prawa uprawnienie podatnika do zwrotu podatku i odszkodowania.

Zdaniem Trybunału, jeżeli organy państwa powezmą wiadomość o naruszeniu systemu zwrotu podatku VAT, to powinny podjąć przewidziane prawem środki w celu zapobiegania nadużyciom.

Podsumowanie

Mając na względzie aktualny stan orzecznictwa²⁷, bardzo realnym scenariuszem jest coraz częstsza ingerencja ETPCz w sprawy podatkowe.

Konwencja ma coraz większe znaczenie w sprawach dotyczących opodatkowania, ponieważ Trybunał wydaje coraz częściej decyzje, które mają wpływ na politykę podatkową państw-stron Konwencji, a jednocześnie wzmacniają prawa obywateli w postępowaniach podatkowych.

²⁵ Wyrok ETPCz z 12 lipca 2001 r. w sprawie *Ferrazzini v. Włochy*, skarga nr 44759/98, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>; M. Piłaszewicz, *Ochrona prawna...*, s. 114-116.

²⁶ Wyrok ETPCz z 9 stycznia 2007 r. w sprawie *Intersplav v. Ukraina*, skarga nr 803/02, por. <http://echr.coe.int/echr/en/hudoc>.

²⁷ K. Jędrzejewska, *Wyroki są stosowane selektywnie i instrumentalnie*, por. http://www.rp.pl/artukul/4,343582_Wyroki_sa_stosowane_selektywnie_i_instrumentalnie.html.

Z zestawienia omawianego orzecznictwa może wynikać wniosek, że Trybunał nie uznaje się za niewłaściwy w sytuacji, gdy na skutek naruszenia prawa podatnika zostanie naruszone jakiegokolwiek prawo z szerokiego wachlarza praw chronionych w Konwencji. Spektrum tych praw i sposoby ich interpretacji przez Trybunał wydają się na tyle szerokie, by poddać rozprawie podatników możliwość stosowania także drogi ochrony prawnej przed Trybunałem, a rozprawie sądów – możliwość stosowania tej drogi ochrony.

Wiele osób może pomyśleć, że Europejski Trybunał Praw Człowieka zajmuje się wyłącznie takimi zagadnieniami, jak: tortury, dyskryminacja, nielegalne aresztowania czy dyskryminacja mniejszości etnicznych. Jednak od przełomu XIX i XX wieku Trybunał Praw Człowieka stał się bardziej aktywny w dziedzinie opodatkowania, forsując koncepcję rozwiniętych praw człowieka, obejmującą szerszy zakres obszarów życia człowieka.

Trzeba pamiętać, że prawa człowieka mają coraz większe znaczenie w dziedzinie prawa gospodarczego. Naturalną konsekwencją tego zjawiska jest, że Konwencja staje się niezwykle wpływowym instrumentem w sprawach dotyczących sporu podatkowego i polityki podatkowej.

W dobie globalnej gospodarki oraz podatków międzynarodowych prawo odwołania się do Trybunału stało się potężnym narzędziem w arsenale podatnika. Trzeba bowiem pamiętać, że dzisiaj większym (częstszym) zagrożeniem dla jednostki jest zjawisko niesprawiedliwości podatkowej niż np. tortury.

Dr Dominik Gajewski – adwokat.