

EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS
COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME

© Copyright for the Polish translation by Naczelny Sąd Administracyjny, Warszawa 2014

DRUGA SEKCJA

SPRAWA R.Sz. przeciwko WĘGROM

(Skarga nr 41838/11)

WYROK

STRASBURG

2 lipca 2013 roku

OSTATECZNY

04/11/2013

Wyrok ten stał się ostateczny zgodnie z warunkami określonymi w artykule 44 § 2 Konwencji. Wyrok podlega korekcie wydawniczej

W sprawie R.Sz. przeciwko Węgrom,

Europejski Trybunał Praw Człowieka (Druga Sekcja), zasiadając jako Izba w składzie:

Guido Raimondi, *Przewodniczący,*
Danutė Jočienė,
Peer Lorenzen,
András Sajó,
Işıl Karakaş,
Nebojša Vučinić,
Helen Keller, *sędziowie,*
oraz Stanley Naismith, *Kanclerz Sekcji*,

Obradując na posiedzeniu niejawnym w dniu 11 czerwca 2013 roku,

Wydaje następujący wyrok, który został przyjęty w tym dniu:

POSTĘPOWANIE

1. Sprawa została wszczęta skargą (nr 41838/11) wniesioną do Trybunału dnia 5 lipca 2011 r. przeciwko Republice Węgier na podstawie art. 34 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności („Konwencja") przez obywatela węgierskiego, pana R.Sz. („skarżący"). Przewodniczący Sekcji przychylił się do wniosku skarżącego, aby jego nazwisko nie zostało ujawnione (art. 47 § 3 Regulaminu Trybunału).

2. Skarżącego reprezentował p. A. Grád, prawnik prowadzący działalność w Budapeszcie. Rząd Węgier (zwany dalej „Rządem") reprezentował p. Z. Tallódi, Pełnomocnik (Ministerstwo Administracji Publicznej i Sprawiedliwości).

3. Skarżący zarzucał, powołując się na art. 1 Protokołu nr 1 – samoistnie oraz w związku z art. 13 Konwencji – że nałożenie 98% podatku na część kwoty przyznanej mu tytułem odprawy było równoznaczne z nieuzasadnionym pozbawieniem skarżącego jego własności, przy jednoczesnym braku jakiegokolwiek środka odwoławczego. Skarżący podniósł także zarzut naruszenia art. 14 Konwencji w zw. z art. 1 Protokołu nr 1.

4. W dniu 21 lutego 2012 roku skarga została zakomunikowana Rządowi. Ponadto, postanowiono jednocześnie rozstrzygnąć kwestię dopuszczalności oraz zasadności skargi (art. 29 § 1 Konwencji).

FAKTY

I. OKOLICZNOŚCI SPRAWY

5. Skarżący urodził się w 1973 roku i mieszka w Budapeszcie.

6. Skarżący zatrudniony był przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością będącą własnością Państwa przez okres wynoszący ok. jedenastu lat. W dniu 1 lipca 2010 roku jego umowa o pracę została rozwiązana za porozumieniem stron, ze skutkiem od dnia 5 października 2010 roku.

7. Zgodnie z postanowieniami zawartymi w umowie o pracę, skarżący uprawniony był do otrzymania – obok szeregu innych świadczeń – odprawy wynoszącej równowartość czteromiesięcznej pensji – przekraczającej o równowartość miesięcznej pensji kwotę odprawy, o której mowa w przepisach węgierskiego Kodeksu Pracy – oraz wynagrodzenia za okres wypowiedzenia umowy, który wynosił trzy miesiące. Świadczenia zostały pomniejszone o kwoty opodatkowania podlegające zapłacie w przedmiotowym okresie[1], następnie zaś wypłacone skarżącemu w dniu 2 lipca 2010 roku.

Otrzymane przez skarżącego kwoty zostały następnie obłożone podatkiem wynoszącym 98% od części opodatkowanej kwoty przekraczającej 3.500.000 HUF[2]. Kwota przekraczająca tę sumę wynosiła 8.130.939 mln HUF[3], w związku z czym kwota podatku wyniosła 7.968.320 HUF[4]. Kwota podlegająca ostatecznej zapłacie wynosiła 4.054.085 HUF[5] z uwagi na fakt, że przedmiotowe świadczenia zostały już wcześniej obłożone podatkiem w wysokości 3.914.235 HUF[6] w momencie ich wypłaty, tj. w dniu 2 lipca 2010 roku.

Podatek, którego data zapłaty przypadała, jak się wydaje, na dzień 10 maja 2011 roku, został opłacony w dniu 23 lutego 2011 roku, a więc zgodnie z przepisami drugiej wersji opisanego poniżej ustawodawstwa podatkowego (z dnia

---

[1] Stawka podatku wynosiła 17% od kwot do wysokości 5 mln HUF oraz 32% od kwot tę wartość przekraczających.

[2] Około 11.900 euro (EUR)

[3] Około 27.600 EUR

[4] Około 27.000 EUR

[5] Około 13.700 EUR

[6] Około 13.300 EUR

30 grudnia 2010 roku – zob. paragraf 12); jednak przyjęcie trzeciej wersji przedmiotowej ustawy (z dnia 14 maja 2011 roku – zob. paragraf 16-17) nie spowodowało zmian w położeniu skarżącego.

II. WŁAŚCIWE PRAWO KRAJOWE

8. W dniu 22 lipca 2010 roku, węgierski Parlament przyjął Ustawę nr XC z 2010 roku o przyjęciu i zmianie niektórych ustaw finansowych i gospodarczych (zwaną dalej „Ustawą"). Ustawa, która opublikowana została w Dzienniku Ustaw w dniu 13 sierpnia 2010 roku, wprowadzała m.in. nowy podatek od niektórych płatności na rzecz pracowników sektora publicznego – wliczając w to pracowników przedsiębiorstw państwowych, do których zaliczał się także pracodawca skarżącego – w przypadku rozwiązania z nimi stosunku zatrudnienia. W efekcie, odprawy oraz niektóre inne świadczenia związane z rozwiązaniem stosunku pracy (takie jak wynagrodzenie za okres wypowiedzenia), których wysokość przekraczała kwotę 2 mln HUF, obłożne zostały 98-procentowym podatkiem. Możliwe było jednak odliczenie od tego podatku już opłaconych kwot podatku dochodowego oraz składek na ubezpieczenia społeczne. Bez względu na wskazany wyżej próg wynoszący 2 mln HUF, przepisy ustawowe odnoszące się do wysokości odpraw nie uległy zmianie. W projekcie poprzedzającym uchwalenie Ustawy uzasadniano wprowadzenie nowego podatku względami moralności publicznej oraz niekorzystną sytuacją budżetu państwa.

9. Ustawa weszła w życie w dniu 1 października 2010 roku; miała ona jednak mieć zastosowanie do wskazanych w niej dochodów od 1 stycznia 2010 roku. Jednocześnie wprowadzono także poprawki do Konstytucji, wprowadzając retroaktywną odpowiedzialność podatkową za dany rok podatkowy w odniesieniu do „wszelkiego rodzaju wynagrodzeń sprzecznych z dobrymi obyczajami" wypłacanych w sektorze publicznym.

10. Ustawa została zaskarżona do Trybunału Konstytucyjnego w ramach kontroli abstrakcyjnej (*ex post facto*). Trybunał, w dniu 26 października 2010 roku, orzeczeniem nr 184/2010 (X.28.) AB, uznał zaskarżone przepisy za sprzeczne z Konstytucją .

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, przychody osiągnięte wyłącznie w oparciu o odpowiednie przepisy ustawowe (tj. przeważająca większość przychodów objętych przepisami zakwestionowanej ustawy) nie mogły być uznane za sprzeczne z dobrymi obyczajami, co oznaczało, że nawet wprowadzenie zmian w Konstytucji nie mogło uzasadniać wprowadzenia retroaktywnego podatku w wysokości 98%. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że tylko w wyjątkowych okolicznościach dokonywał on oceny stawek bądź wysokości opodatkowania; mimo to jednak stwierdził on, że obciążenie finansowe było niekonstytucyjne w

przypadku, kiedy nosiło ono znamiona konfiskaty majątku bądź też jego zakres był w sposób ewidentny zawyżony, tj. nieproporcjonalny i nieuzasadniony. Analizując także „zasadę pięćdziesięciu procent" (*Halbteilungsgrundsatz*) ustanowioną przez Niemiecki Federalny Trybunał Konstytucyjny – zgodnie z którą całkowite obciążenie podatkowe aktywów musi być ograniczone do wysokości 50%-60% przychodu z tych aktywów – Trybunał uznał, że 98-procentowy podatek jest nadmiernie uciążliwy i ma charakter represyjny, a mimo to ma on zastosowanie także do odpraw uzyskanych w sposób niebudzący jakichkolwiek wątpliwości. Przedmiotowy podatek nakładany jest bądź potrącany od przychodów nawet wówczas, kiedy nie jest możliwe wykazanie ich moralnie wątpliwego pochodzenia. Trybunał Konstytucyjny uchylił zaskarżone przepisy w sposób retroaktywny, czyniąc je nieważnymi od dnia wejścia w życie Ustawy. Podejmując powyższe rozstrzygnięcie, Trybunał opierał się na wskazanych wyżej argumentach, nie odnosząc się do kwestii ochrony własności, która nie była w przedmiotowej sprawie przedmiotem rozważań Trybunału.

11. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego zawierało w szczególności następujące twierdzenia:

> „5.2 ... [Ustawa] ma zastosowanie do ... płatności mających swoje źródło w bezwarunkowych uprawnieniach wynikających z ustawy i zdefiniowanych za pomocą kryteriów o charakterze obiektywnym, tzn. do płatności otrzymywanych z dowolnych źródeł wskazanych w treści Ustawy i przekraczających [wskazaną] kwotę ... Ustawa ma zastosowanie nie tylko do jednostek budżetowych, ale także do innych podmiotów działających w charakterze pracodawców, będących własnością Państwa. Wykorzystanie funduszy prywatnych uzależnione jest od stosunkowo swobodnie podejmowanych wyborów i samodzielnych decyzji poszczególnych obywateli. Sytuacja przedstawia się jednak inaczej w przypadku funduszy publicznych. [Zaskarżona ustawa] odnosi się do funduszy publicznych, określając – w sposób przynajmniej pośredni – sposób wykorzystywania środków publicznych.
>
> 5.3. ... W zależności od okoliczności, 98-procentowa stawka opodatkowania może mieć zastosowanie do płatności mających swoje źródło w obowiązkowym stosowaniu bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa. ... W tego rodzaju przypadkach, specjalna stawka opodatkowania nie spełnia funkcji instrumentu regulacyjnego z uwagi na niemożliwą do uniknięcia podstawę faktyczną. Nie przyczynia się ona także do zapobiegania nadużyciom w zakresie płatności; jej celem wydaje się raczej ściągnięcie niemal całej kwoty [przedmiotowego] dochodu i przekazanie jej do budżetu centralnego. ...
>
> Wysokość danin publicznych uznawana będzie za sprzeczną z Konstytucją w przypadku, kiedy noszą one znamiona konfiskaty majątku bądź też ich stawka jest w ewidentny sposób zawyżona – do tego stopnia, że można uznać ją za nieproporcjonalną i nieuzasadnioną. ...

W niniejszym przypadku mamy do czynienia ze znacznej wysokości podatkiem o charakterze represyjnym, mającym zastosowanie również do płatności otrzymywanych z mocy samego prawa i w granicach właściwego wykonywania przysługujących poszczególnym osobom praw podmiotowych w następstwie rozwiązania stosunku pracy w sektorze publicznym. Ustawa miałaby zastosowanie także w przypadkach, w których nie jest możliwe stwierdzenie jakiegokolwiek naruszenia prawa w związku z dokonaniem płatności związanych z rozwiązaniem stosunku prawnego. Skutkowałoby to pozbawieniem osób podlegających obowiązkowi zapłaty podatku dochodu mającego swoje źródło w bezwarunkowych uprawnieniach wynikających z przepisów ustawy. ...

Zwiększenie przychodów budżetu państwa i zapewnienie ogólnego, proporcjonalnego rozłożenia obciążeń natury publicznej stanowić może dla wprowadzającego tego rodzaju rozwiązania ustawodawcy jedynie drugorzędny, dodatkowy cel. Bezpośrednim celem, jaki przyświecał w tym przypadku ustawodawcy, było stworzenie określonej wysokości bariery w obszarze wysokości dochodów z zastosowaniem środków dostępnych na gruncie prawa podatkowego. Niemniej jednak nałożenie obciążeń podatkowych bądź innych tego rodzaju danin nie jest konstytucyjnie dopuszczalnym środkiem, który mógłby posłużyć realizacji tego rodzaju celu. Ustawodawca dysponuje szeregiem innych, zgodnych z Konstytucją instrumentów pozwalających ten cel osiągnąć. Może on zmniejszyć bądź nawet zlikwidować na przyszłość niektóre dodatki, do których Ustawa ma zastosowanie, bądź też zmodyfikować system przyznawania tego rodzaju dodatków, tak aby w przyszłości nie było możliwe nabywanie dalszych uprawnień do otrzymywania dodatków przekraczających określony limit. Mimo to jednak, ustawodawca może korzystać z przysługującej mu swobody decyzji wyłącznie w ramach przepisów prawa międzynarodowego oraz prawa Wspólnot Europejskich".

12. W nowym projekcie ustawy uchwalonym w tym samym dniu, w którym Trybunał Konstytucyjny ogłosił swoje orzeczenie, tj. 16 listopada 2010 roku, Parlament ponownie wprowadził 98-procentowy podatek, aczkolwiek zastosowano w tym zakresie pewne zmiany, na mocy których podatek miał mieć zastosowanie od dnia 1 stycznia 2005 roku; mimo to jednak, w odniesieniu do większości osób, do których miał on zastosowanie (z wyjątkiem niektórych urzędników wyższego szczebla), dotyczył on teraz wyłącznie przychodów przekraczających kwotę 3,5 mln HUF. Nowe przepisy zostały ogłoszone w Dzienniku Ustaw w dniu 16 listopada i weszły w życie 30 grudnia 2010 roku.

13. Jednocześnie, Parlament po raz kolejny dokonał zmian w treści Konstytucji, zezwalając na nakładanie obciążeń podatkowych za okres do pięciu lat wstecz. Co więcej, ograniczono także kompetencje Trybunału Konstytucyjnego: w zmienionych przepisach Konstytucji znalazło się bowiem ograniczenie dotyczące przysługującego Trybunałowi prawa do badania ustawodawstwa dotyczącego zagadnień budżetowych oraz podatkowych. Ograniczenie to – które utrzymano w mocy także na gruncie nowej Ustawy Zasadniczej obowiązującej od dnia 1 stycznia 2012 roku – zakłada, że badanie konstytucyjności tego rodzaju

przepisów możliwe jest wyłącznie w odniesieniu do naruszeń prawa do życia i godności człowieka, ochrony danych osobowych, wolności myśli, sumienia i wyznania oraz praw dotyczących obywatelstwa węgierskiego.

14. W następstwie wniosku o dokonanie kontroli abstrakcyjnej o charakterze *ex post facto*, w dniu 6 maja 2011 roku Trybunał Konstytucyjny – pomimo ograniczenia jego kompetencji – uchylił, orzeczeniem nr 37/2011 (V.10.) AB przepisy zezwalające na stosowanie 98-procentowej stawki opodatkowania za okres do pięciu lat wstecz, powołując się na prawo każdego człowieka do zachowania godności. W uzasadnieniu tego orzeczenia wspomniano jednak, że za naruszenie prawa do godności uznać należy jedynie opodatkowanie przychodów uzyskanych w okresie przed rokiem podatkowym 2010. Trybunał Konstytucyjny nie uznał za niekonstytucyjne zawartego w Ustawie domniemania, że przychody, do których miała ona zastosowanie, były sprzeczne z dobrymi obyczajami; orzekł on natomiast, że domniemanie to powinno być na gruncie obowiązującego prawa, domniemaniem wzruszalnym. Z uwagi na ograniczoną właściwość, Trybunał nie rozważał materialnoprawnych aspektów przedmiotowego podatku.

15. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego zawierało w szczególności następujące twierdzenia:

> "1. ... Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że moc wsteczna Ustawy ma zastosowanie nie tylko do przychodów osiągniętych *contra bonos mores*, ale również do przychodów mających swoje źródło w bezwarunkowych uprawnieniach wynikających z przepisów ustawy. Wypłata kwot wynikających z przepisów ustawy [które nie zostały uchylone] nie może być uważana za sprzeczną z dobrymi obyczajami.
>
> Co się tyczy przepisów ustawy stosowanych prospektywnie, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że przedmiotowy podatek ma zastosowanie także do płatności otrzymanych w sposób zgodny z prawem i w granicach właściwego wykonywania praw podmiotowych przysługujących poszczególnym osobom w następstwie rozwiązaniu stosunku pracy w sektorze publicznym, a także że pozbawia on osoby, na które został on nałożony, przychodów mających swoje źródło w bezwarunkowych uprawnieniach wynikających z przepisów ustawy. Niemniej jednak w tym przypadku ustawodawca interpretuje termin „specjalna stawka opodatkowania" w taki sposób, że całkowicie pozbawia on osoby opodatkowane dochodu objętego podatkiem, przekraczając tym samym zakres przyznanych mu na mocy Konstytucji uprawnień i naruszając treść zmodyfikowanej normy konstytucyjnej dotyczącej rozłożenia obciążeń publicznych.
>
> 2. Po wydaniu orzeczenia nr 184/2010 (X.28.)AB, Parlament dokonał zmiany przepisów dotyczących kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, a także przepisów Ustawy Zasadniczej dotyczących rozłożenia obciążeń publicznych, ponownie wprowadzając do systemu prawnego specjalną stawkę opodatkowania. ...

2.2 ... [Nowe ustawodawstwo] nie odnosi się w żaden sposób do koncepcji „sprzeczności z dobrymi obyczajami", zezwalając na wprowadzanie przepisów obowiązujących z mocą wsteczną za okres do pięciu lat podatkowych wstecz, a także na nakładanie [wszelkiego rodzaju] danin nieskutkujących [całkowitym] pozbawieniem opodatkowanych dochodów. ...

4.1.1. ... Stosunki prawne objęte specjalną stawką opodatkowania zazwyczaj regulowane są na mocy tzw. „ustaw dot. statusu prawnego" [tj. ustaw dotyczących statusu prawnego pracowników służby cywilnej]. [W tym kontekście] wynagrodzenie określone jest na podstawie tzw. „skali płac", która ma dla stron zainteresowanych charakter obowiązkowy, a jej zastosowanie jest niezależne od ich woli.

[Co więcej,] zakres podmiotowy specjalnego podatku obejmuje także pracowników i pracodawców, głównie tych objętych przepisami Kodeksu Pracy, którzy są w stanie w sposób znaczący wpływać na kwoty dodatków do wynagrodzenia wypłacanych z chwilą rozwiązania stosunku pracy. ...

W omawianym zakresie, przedmiotowy podatek specjalny stanowi podatek, którego celem nie jest generowanie przychodów [dla budżetu Państwa]. W związku z powyższym stanowi on instrument o charakterze regulacyjnym. ... Niektóre rodzaje podatków mogą służyć nie tylko zwiększaniu przychodów budżetu Państwa, ale także funkcjonować w charakterze instrumentów o charakterze regulacyjnym. Po drugie – co równie istotne – [omawiany] podatek może także być postrzegany jako element polityki ekonomicznej Państwa. W tym zakresie, ustawodawcy przysługuje wyjątkowo szeroki zakres konstytucyjnego marginesu uznania. ...

4.1.4. ... Omawiany podatek specjalny nie jest ogólnym podatkiem dochodowym mającym zastosowanie do wszystkich rodzajów dochodów, lecz podatkiem szczególnym, nakładanym na jednorazowe, niemające charakteru powtarzalnego płatności związane z wystąpieniem konkretnych okoliczności faktycznych (tj. rozwiązaniem stosunku prawnego), które przekraczają określony próg kwotowy. ...

Tego rodzaju podatek, wywołujący skutek *ex nunc*, nie może być uznawany za naruszający prawo do ochrony ludzkiej godności ani też za formę niewłaściwej ingerencji Państwa w autonomię jednostki. Biorąc pod uwagę podstawę opodatkowania, dochody niemieszczące się w zakresie tejże podstawy oraz ich wysokość, podatek specjalny nie może być uznawany za skutkujący całkowitym pozbawieniem opodatkowanych osób ich własności. ...

Uzyskanie przez jednostkę dochodu objętego podatkiem doznaje ograniczeń na skutek limitu o charakterze publicznoprawnym wynikającym z tego podatku. ...

4.2.4. ... W przypadku sprzeniewierzenia środków publicznych, ograniczenie w zakresie płatności może oddziaływać nawet z mocą wsteczną, [zgodnie z postanowieniami] sekcji 70/I ust. 2 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny zdążył już podkreślić w orzeczeniu nr 184/2010 (X.28.) AB, że podatek specjalny o charakterze retroaktywnym może zostać nałożony na niesprawiedliwie wysokie płatności, na niektóre rodzaje odpraw bądź też na rekompensaty za znaczące okresy niewykorzystanego urlopu wypoczynkowego nagromadzone na przestrzeni lat; omawiana Ustawa, mająca na celu zapobieganie nadużyciom i zapewnienie

społeczeństwu poczucia sprawiedliwości, nie jest sama w sobie niekonstytucyjna, niemniej jednak musi się ona mieścić w ramach wyznaczonych zmienionymi przepisami Konstytucji.

4.2.5. Nałożenie natomiast podatku na dochody nabyte [zgodnie z prawem] w danym roku podatkowym ... nie może być uważane za służące wdrożeniu nowego ust. 2 sekcji 70/I Konstytucji, lecz za ingerencję władz publicznych w autonomię jednostki idącą tak daleko, że nie jest możliwe jej usprawiedliwienie na gruncie przepisów Ustawy Zasadniczej, co oznacza, że ingerencja ta stanowi naruszenie ludzkiej godności podatnika. ...

Podatek specjalny nie zapewnia sprawiedliwej i uczciwej oceny indywidualnych okoliczności; jego moc wsteczna ma zastosowanie względem wszystkich podatników bez żadnego rozróżnienia [pomijając dwa wyjątki wskazane powyżej]. Podatek ten nie uwzględnia ponadto obiektywnych okoliczności dotyczących szerokiej grupy podatników, takich jak kryzys gospodarczy bądź sytuacje o charakterze nagłym, co może w negatywny sposób wpływać na sytuację danej osoby...”

16. W dniu 9 maja 2011 roku Parlament po raz kolejny przyjął przepisy zakładające retroaktywne stosowanie 98-procentowego podatku. Przepisy o zmianie Ustawy nr XC z 2010 roku zostały ogłoszone w Dzienniku Ustaw w dniu 13 maja i weszły w życie 14 maja 2011 roku. Przepisy te stanowiły, że jedynie odpowiednie przychody uzyskane po dniu 1 stycznia 2010 roku powinny podlegać opodatkowaniu. Zmieniona w ten sposób ustawa nie przewidywała jakichkolwiek środków odwoławczych dla osób objętych opodatkowaniem.

17. Ustawa, pozostająca w mocy od dnia 14 maja 2011 roku, stanowi (w sekcji 8-12/B) że do dochodów uzyskanych w dniu 1 stycznia 2010 roku oraz po tej dacie mieć będą zastosowanie specjalne przepisy dotyczące opodatkowania. Dochody obłożone będą 98-procentowym podatkiem w przypadku, gdy dana osoba fizyczna świadczyła pracę na rzecz jednostki gospodarczej bądź organizacji działającej za pieniądze publiczne, gdy wypłata stanowi skutek rozwiązania stosunku pracy oraz gdy kwota dochodu przekracza 3,5 mln HUF (bądź w niektórych przypadkach 2 mln HUF). Dochody uzyskane pomiędzy 1 stycznia 2010 roku a 29 grudnia 2010 roku wykazywane były przez osoby fizyczne w drodze samodzielnie wypełnianych deklaracji podatkowych składanych do dnia 25 lutego bądź 10 maja (w zależności od grupy, do jakiej zaliczał się dany podatnik). Termin na uiszczenie podatku w obu wypadkach był taki sam jak termin na złożenie deklaracji.

Parlamentarzyści, wiceburmistrzowie oraz Europarlamentarzyści wykazywali swoje dochody za 2010 rok podlegające opodatkowaniu przedmiotowym podatkiem specjalnym w odmienny sposób, przekazując oddzielne zaświadczenie podatkowe najpóźniej do dnia 31 lipca 2011 roku. Termin na uiszczenie podatku był taki sam jak termin na złożenie deklaracji. Osoby, które bezpośrednio po zwolnieniu z pracy przeszły na emeryturę, były zwolnione z podatku. Osoby

zobowiązane do uiszczenia specjalnego podatku składały oświadczenia dotyczące dochodów podlegających opodatkowaniu uzyskanych pomiędzy 1 stycznia 2011 roku a 13 maja 2011 roku, składając deklaracje podatkowe do dnia 25 lutego bądź 20 maja 2012 (w zależności od grupy, do jakiej zaliczał się dany podatnik) i uiszczały należne kwoty w tych samych terminach. We wszystkich pozostałych przypadkach, podatek specjalny pobierany był przez podmiot wypłacający wynagrodzenie; potrącenie to wykazywane było w deklaracjach podatkowych osób fizycznych objętych podatkiem za dany rok podatkowy.

Wszelkie opłaty uiszczone bądź potrącone od danej osoby fizycznej, wliczając w to w szczególności podatek dochodowy bądź składki indywidualne, uznawane są za zaliczki na poczet omawianego podatku specjalnego.

III. WŁAŚCIWE PRAWO UNII EUROPEJSKIEJ

18. Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej stanowi, co następuje:

Artykuł 34 – Zabezpieczenie społeczne i pomoc społeczna

> "1. Unia uznaje i szanuje prawo do świadczeń z zabezpieczenia społecznego oraz do usług społecznych, zapewniających ochronę w takich przypadkach, jak: macierzyństwo, choroba, wypadki przy pracy, zależność lub podeszły wiek oraz w przypadku utraty zatrudnienia, zgodnie z zasadami ustanowionymi w prawie Unii oraz ustawodawstwach i praktykach krajowych".

Europejski Trybunał Sprawiedliwości orzekł w Sprawie C-499/08 *Andersen przeciwko Region Syddanmark*, [2010] ECR I-09343, co następuje:

> "29. Cel realizowany przez przyznawanie pracownikom odpraw, tj. zapewnienie ochrony pracownikom o długim stażu pracy w danym przedsiębiorstwie i udzielenie im pomocy w poszukiwaniach nowej pracy, mieści się w kategorii uprawnionych celów polityki zatrudnienia i rynku pracy, o których mowa w art. 6(1) Dyrektywy 2000/78."

Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 30 kwietnia 2009 roku w sprawie polityki wynagrodzeń w sektorze usług finansowych (2009/384/EC) stanowi, co następuje:

> "1. Podejmowanie nadmiernego ryzyka w branży usług finansowych, a w szczególności w bankach i przedsiębiorstwach inwestycyjnych, przyczyniło się do bankructw przedsiębiorstw finansowych i do problemów systemowych w państwach członkowskich oraz na poziomie ogólnoświatowym. ...
>
> 5. Stworzenie odpowiednich zachęt w ramach samego systemu wynagrodzeń powinno zmniejszyć obciążenia systemu zarządzania ryzykiem i zwiększyć prawdopodobieństwo, że systemy te staną się efektywne. Istnieje zatem potrzeba ustanowienia zasad rozsądnej polityki wynagrodzeń."

W sprawie *Michel Bourgès-Maunoury, Marie-Louise Heintz przeciwko Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir*, dotyczącej zgodności z prawem pierwotnym Unii Europejskiej przepisów prawa krajowego dotyczących procedury wyliczania podatku od majątku, Rzecznik Generalny Cruz Villalón powtórzył, że zasada głosząca, iż przepisy dotyczące prawa podatkowego oraz wykonywanie uprawnień o charakterze fiskalnym nie mogą mieć skutków równoznacznych z konfiskatą mienia „jest zasadą zarówno dobrze znaną, jak i powszechnie akceptowaną" (Sprawa C-558/10, *Michel Bourgès-Maunoury, Marie-Louise Heintz przeciwko Direction des services fiscaux d'Eure-et-Loir*, 12 grudnia 2011 roku, Dz. Urz. UE C 46, 12, Opinia Rzecznika Generalnego Villalóna).

IV. ANALIZA PRAWNOPORÓWNAWCZA

Niemcy – Federalny Trybunał Konstytucyjny

19. W wyroku z dnia 22 czerwca 1995 roku, Federalny Trybunał Konstytucyjny uznał, że zgodnie z art. 14 Ustawy Zasadniczej, korzystanie z własności służy zarówno uzyskaniu osobistych korzyści, jak i dobru publicznemu. W tym sensie, podatek majątkowy, wraz z innymi formami opodatkowania, nie może skutkować pobraniem kwoty przekraczającej równowartość 50% dochodu z własności (*Halbteilungsgrundsatz*). Co więcej, całkowite obciążenie wynikające z opodatkowania nie powinno być sprzeczne z zasadą równości, wymagającą, aby ponoszone ciężary rozkładane były według zdolności do ich ponoszenia (BVerfG, 2 BvL 37/91, 22.6.1995).

W swoim późniejszym wyroku z dnia 18 stycznia 2006 roku (BVerfG, 2 BvR 2194/99, 18.01.2006), Federalny Trybunał Konstytucyjny orzekł, że mimo iż do obciążeń podatkowych zastosowanie miały przepisy art. 14 Ustawy Zasadniczej dotyczące ochrony własności, jednak w konkretnym przypadku całkowite obciążenie wynikające z nałożenia podatku dochodowego od osób fizycznych oraz od osób prawnych nie skutkowało naruszeniem przysługującego skarżącemu prawa własności. W omawianej sprawie, całkowite obciążenie z tytułu opodatkowania (podatek dochodowy od osób fizycznych oraz od osób prawnych) wyniosło 57,58%. Federalny Trybunał Konstytucyjny poczynił w tym zakresie spostrzeżenie, że obłożenie wyższych dochodów wyższym podatkiem jest dopuszczalne, pod warunkiem, że podatnik, po odliczeniu właściwej kwoty podatku, może dysponować pozostałą częścią dochodu, odzwierciedlającą jego działania jako osoby prywatnej.

Francja – *Conseil constitutionnel*

20. W orzeczeniu nr 2007-555 DC (16 sierpnia 2007; Ustawa o pracy, zatrudnieniu i sile nabywczej), francuska *Conseil constitutionnel* orzekła, co

następuje[7]:

> "24º Wymóg wynikający z art. 13 Deklaracji z 1789 roku nie zostałby spełniony, gdyby nałożone opodatkowanie było równoznaczne z konfiskatą mienia bądź też poddawało określone kategorie podatników nadmiernym obciążeniom podatkowym w porównaniu do posiadanej przez nich zdolności w zakresie opłacania należności podatkowych. Zasada ograniczania wysokości części dochodów gospodarstwa domowego przeznaczonej na opłacanie podatków bezpośrednich nie stanowi bynajmniej naruszenia zasady równości w zakresie ponoszenia ciężarów publicznych; przeciwnie – ma ona na celu zapewnienie zapobiegania jawnym naruszeniom tej zasady;"

Szwajcaria – Federalny Sąd Najwyższy

21. Federalny Sąd Najwyższy orzekł, że system opodatkowania skutkujący w praktyce konfiskatą aktywów osób objętych podatkiem i dodatkowo nieograniczony w czasie stanowiłby naruszenie istoty prawa własności (orzeczenia Federalnego Sądu Najwyższego BGE 106 Ia 342, 349; BGE 128 II 112, 126). Jak dotąd Federalny Sąd Najwyższy nie uznał jednak jakichkolwiek regulacji podatkowych za noszące znamiona konfiskaty.

Orzeczenie nr BGE 128 II 112, 126 zawiera następujące stwierdzenie Sądu:

> "10 b) ... Natomiast w kwestiach dotyczących podatków [gwarancja poszanowania własności zawarta w art. 26 Konstytucji Federalnej] nie wykracza poza zakaz stosowania opodatkowania noszącego znamiona konfiskaty. Oznacza to, że nakładany podatek nie może naruszać istoty własności prywatnej. Zadaniem władzy ustawodawczej jest zapewnienie ochrony zasadniczego trzonu aktywów podatnika i umożliwienie mu nabywania nowych aktywów. W istocie, stawka opodatkowania wyrażona w formie procentowej nie stanowi jedynego, rozstrzygającego kryterium pozwalającego na stwierdzenie, czy określone regulacje podatkowe skutkują faktyczną konfiskatą mienia. Konieczne jest dokonanie analizy niedogodności wynikających z nałożenia podatku przez stosunkowo długi okres czasu oraz z nieuwzględnienia nadzwyczajnych okoliczności. Aby tego dokonać, konieczne jest uwzględnienie wszystkich skonkretyzowanych faktów: długości oraz ciężaru gatunkowego ingerencji oraz efektu akumulacji wynikającego z nałożenia się również innych podatków czy opłat, a także możliwość przeniesienia ciężaru opłacania podatku na inną osobę...".

Orzeczenie Federalnego Sądu Najwyższego nr 2P.139/2004 zawiera następujące sformułowanie:

> „4.2 Federalny Sąd Najwyższy orzekł, że wymagania art. 26 Konstytucji Federalnej

[7] Zob. także: n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005; n° 2011-638 DC du 28 juillet 2011 oraz n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012

nie są spełnione w przypadku, gdy renta dożywotnia, odziedziczona na skutek odpowiedniego zapisu, wynosząca początkowo 2200 CHF miesięcznie, zostaje – bez uwzględniania zdolności osoby otrzymującej tę rentę do opłacania pozostałych należności podatkowych – obłożona podatkami wynoszącymi razem 55% jej wartości, na co składają się podatek od spadków, podatek od dochodów oraz inne wydatki, których poniesienie jest niezbędne w celu realizacji codziennych potrzeb finansowych beneficjenta renty, mając na uwadze kwotę podatku należną z tytułu kwoty przekraczającej 200.000 CHF (Orzeczenie P.1704/1984, publikacja: ASA 56, str. 439 i n.). W omawianym przypadku, konkretne okoliczności sprawy miały istotne znaczenie, ponieważ osoba dziedzicząca rentę dożywotnią nie była w stanie spełnić swoich własnych potrzeb bytowych po opłaceniu całości należności podatkowych z tytułu otrzymywania tej renty.

Stany Zjednoczone – Sąd Najwyższy

22. W sprawie *Stany Zjednoczone przeciwko Lovettowi, 328 U.S. 303, 315 (1946),* Sąd Najwyższy rozważył następujące zagadnienie: Zgodnie z postanowieniami Ustawy o przywłaszczeniu mienia w przypadkach występowania nagłych niedoborów (*Urgent Deficiency Appropriation Act*), po dniu 15 listopada 1943 wstrzymane miały zostać wypłaty płac i wynagrodzeń określonej kategorii osób będących w tym czasie pracownikami instytucji państwowych pochodzące ze środków zajętych bądź też sukcesywnie zajmowanych przez państwo, za wyjątkiem wynagrodzeń za usługi świadczone w charakterze ławników bądź członków sił zbrojnych, chyba że osoby takie zostały, przed nadejściem dnia wskazanego powyżej, ponownie powołane na stanowiska przez Prezydenta za radą i zgodą Senatu. Przyjęcie zaskarżonego ustawodawstwa wiązało się z powszechnym w latach 30. wśród członków Izby Reprezentantów przekonaniem, że wiele wpływowych stanowisk w administracji rządowej (i nie tylko) zajmują „wywrotowcy" i że ich wpływom należy się przeciwstawić. W 1943 roku, uczestnicy postępowania – Lovett, Watson i Dodd, zajmowali stanowiska w administracji rządowej, na których pracowali oni od kilku lat. Agencje rządowe, które zatrudniły ich zgodnie z obowiązującym prawem, były w pełni usatysfakcjonowane jakością ich pracy i pragnęły zatrzymać ich na zajmowanych stanowiskach. Sąd Najwyższy orzekł, że celem zakwestionowanych przepisów było nie tylko odcięcie powodów od wynagrodzenia poprzez zamknięcie standardowych kanałów przepływu pieniędzy, ale permanentne uniemożliwienie im wykonywania pracy na rzecz administracji rządowej; przepisy te miały za zadanie zmusić zatrudniające ich agencje do zwolnienia ich z zajmowanych stanowisk oraz uniemożliwienie zatrudnienia ich przez jakiekolwiek inne agencje rządowe. Sąd Najwyższy powtórzył, że Konstytucja zakazywała stosowania tego rodzaju ustawodawstwa, stanowiąc, że „zabrania się przyjmowania ustaw skutkujących pozbawieniem określonych osób przysługujących im praw (*bill of attainder*) oraz ustaw działających z mocą wsteczną". Sąd uznał, że przedmiotowy

przepis został stworzony tak, aby mieć zastosowanie do konkretnych osób, i stanowił formę ustawowego nakazu na stałe uniemożliwiającego tym osobom wykonywanie zawodu. Zdaniem Sądu, tego rodzaju permanentne wykluczenie możliwości pełnienia stanowisk w administracji rządowej stanowiło formę kary wymierzonej bez procesu sądowego; przepisy te tym samym należało uznać za posiadające cechy typowe dla aktów typu *bill of attainder*. Sąd Najwyższy stwierdził, że „akty ustawodawcze, niezależnie od ich formy, mające zastosowanie bądź to do konkretnie wskazanych osób, bądź też do łatwych do ustalenia członków danej grupy osób, i mające na celu nałożenia na te osoby kary bez przeprowadzenia procesu sądowego stanowią akty orzekające o pozbawieniu praw (*bill of attainder*), których stosowania zakazują przepisy Konstytucji".

Stan faktyczny w sprawie *Armstrong przeciwko Stanom Zjednoczonym, 364 U.S. 40, 49 (1960)* przedstawiał się następująco: Powodowie (Armstrong i in.) dostarczali różnego rodzaju materiały spółce Rice, zajmującej się budową łodzi. W momencie naruszenia warunków rządowego kontraktu przez firmę Rice, Rząd skorzystał z przysługującego mu prawa do nabycia dziesięciu nieukończonych kadłubów łodzi, następnie zaś spowodował ich przeniesienie do stoczni należących do Marynarki Stanów Zjednoczonych położonych w innym stanie w celu ich ukończenia. W momencie, gdy łodzie zostały wywiezione, powodowie nie otrzymali jeszcze wynagrodzenia za dostarczone materiały; także i po wywiezieniu łodzi nie byli w stanie uzyskać swoich należności. Skarżący podnieśli zatem, że przysługiwało im prawo zastawu. Sąd Najwyższy orzekł, że „doszło do zaboru przedmiotów obciążonych prawem zastawu, za co zgodnie z postanowieniami Piątej Poprawki należało wypłacić odszkodowanie. Faktem jest, że nie każdy akt zniszczenia bądź wyrządzenia szkody na mieniu wynikający z działań administracji rządowej uznawany jest za „zabór" w konstytucyjnym znaczeniu tego słowa. W niniejszej sprawie, podobnie jak i w wielu innych, pojawia się problem wyznaczenia granicy pomiędzy przypadkami, w których zgodne z obowiązującym prawem działania administracji rządowej skutkujące zniszczeniem mienia są formą „zaboru", za który przysługuje odszkodowanie, a przypadkami w których zniszczenie mienia ma charakter „szkód ubocznych", w związku z czym nie istnieje obowiązek wypłacenia odszkodowania... Zawarta w Piątej Poprawce gwarancja mówiąca o tym, że żadna własność prywatna nie będzie podlegała zaborowi w celu wykorzystania jej w celach publicznych bez odszkodowania, miała za zadanie uniemożliwienie Rządowi zmuszania wybranych osób do ponoszenia ciężarów publicznych, co do których zasady uczciwości i sprawiedliwości wymagają, aby ponosiło je całe społeczeństwo. Uczciwa wykładnia wskazanego wyżej przepisu Konstytucji nakazuje przyznać zastawnikom słuszne odszkodowanie w niniejszej sprawie."

W sprawie *Eastern Enterprises przeciwko Apfel, 524 U.S. 498 (1998)*, Sąd

Najwyższy orzekł, że Ustawa o świadczeniach zdrowotnych dla emerytowanych pracowników przemysłu węglowego (*Coal Industry Retiree Health Benefit Act*) z 1992 roku pociągała za sobą sprzeczny z Konstytucją zabór mienia dokonywany za pomocą środków regulacyjnych. Sąd orzekł, że skutki ekonomiczne Ustawy były dla Skarżącego znaczące, jako że Ustawa ta zmuszała spółkę Eastern Enterprises do przekazywania znacznych kwot pieniężnych na fundusz emerytalny dla pracowników zatrudnionych w latach 50. i 60. wyłącznie dlatego, że obowiązku tego nie dało się nałożyć na inne przedsiębiorstwa sektora węglowego, które w tym okresie funkcjonowały. Moc wsteczna omawianej Ustawy skutkowała znacznymi i niemożliwymi do przewidzenia stratami finansowymi po stronie Eastern Enterprises. Co więcej, sporna ustawa szła na przekór oczekiwaniom spółki, jako że w 1987 roku spółka ta wyzbyła się posiadanych udziałów w przedsiębiorstwach zajmujących się wydobyciem węgla i całkowicie wycofała się z tej branży. Przepisy ustawowe nakładające na Eastern Enterprises wymóg wzięcia na siebie przedmiotowych zobowiązań w sposób oczywisty szły na przekór oczekiwaniom spółki, które skłoniły ją do zbycia udziałów w przedsiębiorstwach z branży węglowej. Należy wreszcie wskazać, że charakter działań podjętych przez administrację rządową był nietypowy, jako że polegały one na retroaktywnym nałożeniu znacznego ciężaru ekonomicznego na Eastern Enterprises. Zdaniem Sądu Najwyższego, działania rządu nosiły znamiona znaczącej ingerencji o dużym stopniu uciążliwości. Analiza występujących w sprawie czynników doprowadziła Sąd do wniosku, że doszło do niekonstytucyjnego zaboru mienia wymagającego wypłaty godziwego odszkodowania.

PRAWO

I. ZARZUT NARUSZENIA ART. 1 PROTOKOŁU nr 1 do KONWENCJI

23. Skarżący zarzucił, że nałożenie 98-procentowego podatku na część jego odprawy było równoważne z nieuzasadnionym pozbawieniem go należącej do niego własności. Powołał się przy tym na art. 1 Protokołu nr 1, który stanowi, co następuje:

> „Każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z podstawowymi zasadami prawa międzynarodowego.
>
> Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa Państwa do wydawania takich ustaw, jakie uzna za konieczne dla uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zapewnienia

uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych."

Rząd nie zgodził się z powyższą argumentacją.

A. Dopuszczalność

24. Trybunał pragnie zauważyć, że niniejsza skarga nie może zostać uznana za w sposób oczywisty nieuzasadnioną w rozumieniu art. 35 § 3a Konwencji. W opinii Trybunału nie jest też niedopuszczalna z żadnych innych przyczyn. W związku z powyższym musi zostać uznana za dopuszczalną.

B. Przedmiot sprawy

1. Oświadczenia stron

a. Rząd

25. Rząd nie kwestionował faktu, że stanowiące przedmiot sporu pozbawienie skarżącego części przychodu było równoważne z ingerencją w przysługujące mu prawa własności. Zdaniem Rządu jednak, ingerencja ta została dokonana w oparciu o przepisy prawa i miała za zadanie zapewnić realizację uprawnionych celów w postaci zapewnienia społecznego poczucia sprawiedliwości oraz ochrony środków publicznych. Wskazane wyżej cele służące interesowi ogółu uznane zostały także przez Unię Europejską, która podjęła działania legislacyjne (zob. paragraf 18 powyżej) zmierzające do ukrócenia praktyki przyznawania nadmiernie wysokich odpraw, jako że ich wysokość często sama w sobie stanowiła naruszenie poczucia sprawiedliwości społecznej, ponadto zaś polityka wynagrodzeń stosowana w sektorze finansowym w odniesieniu do kadry zarządzającej była czynnikiem, który przyczynił się do powstania niedawnego międzynarodowego kryzysu finansowego.

26. Rząd wyraził ponadto pogląd, że dla osiągnięcia wskazanych wyżej celów służących interesowi ogółu opodatkowanie może, w warunkach społeczeństwa demokratycznego, być traktowane jako najbardziej stosowny środek regulacyjny. W zakresie, w jakim sporny podatek mógł być postrzegany jako zmieniający postanowienia istniejącej umowy o pracę między skarżącym a jego pracodawcą, Rząd stwierdził, że w celu zapewnienia poszanowania zawartych już umów konieczne jest, aby ich zmiana bądź rozwiązanie następowały w sposób zgodny z przepisami prawa, nawet jeśli zawierają one postanowienia z pozoru zgodne z obowiązującym prawem, które jednak skutkują powstaniem niekorzystnych konsekwencji dla budżetu Państwa, naruszających społeczne poczucie sprawiedliwości.

27. Rząd wskazał, że wprowadzając specjalną stawkę opodatkowania, ustawodawca miał na celu zapewnienie sprawiedliwej równowagi między realizowanym celem a ograniczeniem praw jednostki – zwracając jednocześnie

należną uwagę na okoliczność, że w samym środku głębokiego globalnego kryzysu gospodarczego nie tylko Państwo, ale i inne działające na rynku podmioty – wliczając w to osoby zajmujące kierownicze stanowiska w ramach służby cywilnej oraz kierownicze stanowiska menedżerskie w przedsiębiorstwach państwowych, będące w stanie wpływać na przysługujące im świadczenia – winny ponosić dodatkowe obciążenia. Zdaniem Rządu władze państwowe powinny w tym zakresie dysponować szerokim marginesem oceny. Stawki opodatkowania o znacznej wysokości stosowane są w ramach różnych reżimów podatkowych.

Rząd podkreślił także, że kwoty odpraw nieprzekraczające kwoty 3,5 mln HUF nie podlegały postanowieniom będącej przedmiotem sporu Ustawy (w tej części opodatkowane były one bowiem ogólnym podatkiem dochodowym wynoszącym 16%); w związku z powyższym, rozkład obciążeń należało uznać za uczciwy i sprawiedliwy. W tym względzie Rząd wskazał także, że przedmiotowa kwota stanowiła równowartość mniej więcej szesnastomiesięcznej średniej pensji na Węgrzech w 2010 roku.

28. Ponadto, pozbawienie skarżącego przychodu nie było, w opinii Rządu, nadmiernie uciążliwe. Nie został on pozbawiony istniejącego majątku czy uzyskanego wcześniej dochodu, a zatem opłacenie podatku nie narażało go na nadmierne uciążliwości. Stawka opodatkowania nie była nadmiernie wysoka, a mając na uwadze średnie zarobki na Węgrzech, sytuację ekonomiczną i społeczną oraz wysokość przyznanych skarżącemu świadczeń – nie skutkowała ona nałożeniem na niego nieproporcjonalnie wysokiego obciążenia i nie pozbawiała go środków do życia.

b. Skarżący

29. Skarżący podnosił, że otrzymał odprawę zgodnie z obowiązującym prawem – na podstawie umowy o pracę zawartej ze swym pracodawcą – mimo to zmuszony był do zwrotu niemal całej kwoty pół roku później, na mocy obowiązujących ze skutkiem wstecznym przepisów nowej Ustawy. W opinii skarżącego, społeczeństwo jako takie nie posiadało „poczucia sprawiedliwości społecznej", w związku z czym cel ten nie mógł być traktowany jako służący interesowi publicznemu. Podobnie też, zdaniem skarżącego, nie można było uzasadniać pozbawienia prywatnej własności w państwie demokratycznym poprzez odwołanie się do trwającego kryzysu ekonomicznego. Cel, któremu służyć miał sporny podatek, był ponadto wątpliwy, zważywszy że wobec Parlamentarzystów i niektórych innych osób zastosowano bardziej korzystne terminy. 98-procentowy podatek był, zdaniem skarżącego, daniną na tyle nieproporcjonalną, że należało uznać go za zamaskowaną formę pozbawienia własności w sposób naruszający postanowienia Konwencji. W efekcie, ingerencja

władz państwowych nie mogła być uznana za „wynikającą z przepisów prawa" ani „służącą realizacji interesów ogółu".

30. Skarżący argumentował ponadto, że odprawa została wypłacona znacznie przed tym, jak jego stosunek pracy dobiegł końca. W chwili rozwiązania stosunku pracy skarżący zdążył już wydać większość pieniędzy, nieświadom faktu, że będzie musiał zwrócić 98% otrzymanej kwoty na mocy obowiązujących z mocą wsteczną przepisów. W związku z powyższym, zastosowany środek stanowił z jego perspektywy nadmierne i nieproporcjonalne obciążenie.

2. Ocena Trybunału

a. Czy w sprawie doszło do ingerencji w prawo do poszanowania „mienia" skarżącego w rozumieniu art. 1 Protokołu nr 1

31. W wyroku z dnia 23 września 1982 roku w sprawie *Sporrong i Lönnroth przeciwko Szwecji*, Trybunał dokonał analizy art. 1, uznając, że zawiera on w sobie „trzy odrębne zasady": pierwsza zasada, zawarta w zdaniu pierwszym akapitu pierwszego, ma charakter ogólny i formułuje zasadę poszanowania mienia; druga zasada, zawarta w zdaniu drugim akapitu pierwszego, dotyczy pozbawienia własności i uzależnia je od spełnienia pewnych warunków; trzecia zasada, wskazana w treści akapitu drugiego, uznaje, że Układające się Państwa mają prawo m.in. do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym (Seria A nr 52, § 61). Trybunał zauważył ponadto, że przed dokonaniem analizy, czy spełnione zostały wymogi pierwszej z powyższych zasad, konieczne jest ustalenie, czy kolejne dwie zasady mają zastosowanie (ibid.). Wskazane wyżej trzy zasady nie są jednak „odrębne" w takim sensie, że nie ma między nimi żadnych więzi. Zasada druga i trzecia dotyczą szczególnych przypadków ingerencji w prawo do poszanowania własności, w związku z czym powinny być one interpretowane w świetle ogólnej, pierwszej zasady (zob., wśród wielu innych spraw, *James i Inni przeciwko Zjednoczonemu Królestwu*, 21 lutego 1986, § 37, Seria A nr 98).

Co więcej, ingerencja – wliczając w to ingerencję wynikającą z zastosowania środków mających na celu zapewnienie uiszczania podatków, musi zapewniać sprawiedliwą równowagę między potrzebami związanymi z interesem powszechnym społeczeństwa a wymogami ochrony praw podstawowych jednostki. Starania mające na celu zachowanie tej równowagi znajdują wyraz w strukturze art. 1 jako całości, wliczając w to akapit drugi tegoż artykułu: między zastosowanymi środkami a realizowanymi celami musi istnieć rozsądny stosunek proporcjonalności. Pytanie, na jakie należy sobie odpowiedzieć, dotyczy tego, czy mając na uwadze konkretną sytuację skarżącego, zastosowanie wobec niego przepisów prawa podatkowego odniosło skutek w postaci nałożenia na niego nieuzasadnionych obciążeń bądź też w sposób fundamentalny wpłynęło na

pogorszenie jego sytuacji finansowej, nie realizując postulatu zapewnienia sprawiedliwej równowagi między poszczególnymi interesami *(zob. M.A. i 34 Innych przeciwko Finlandii* (decyzja), skarga nr 27793/95, 10 czerwca 2003; *Imbert de Trémiolles przeciwko Francji* (decyzja), skargi nr 25834/05 i 27815/05 (połączone), 4 stycznia 2008; *Spampinato przeciwko Włochom* (decyzja), skarga nr 69872/01, 29 marca 2007; oraz *Wasa Liv Ömsesidigt, Försäkringsbolaget Valands Pensionsstiftelse przeciwko Szwecji*, skarga nr 13013/87, decyzja Komisji z dnia 14 grudnia 1988, Decisions and Reports 58, str. 186).

32. Trybunał przypomina, że w określonych okolicznościach utrata własności będąca wynikiem zastosowania środków o charakterze legislacyjnym bądź też nakazu sądu nie będzie równoznaczna z „pozbawieniem" mienia: w sprawach *AGOSI przeciwko Zjednoczonemu Królestwu* (24 października 1986, Seria A nr 108) oraz *Air Canada przeciwko Zjednoczonemu Królestwu* (5 maja 1995, Seria A nr 316-A), przepadek bądź inne formy utraty własności uznane zostały za „uregulowanie sposobu korzystania" z własności w rozumieniu akapitu drugiego art. 1 Protokołu nr 1. W sprawie *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH przeciwko Holandii* (23 lutego 1995, Seria A nr 306-B), złożenie do depozytu sądowego uznane zostało za środek mający na celu zapewnienie uiszczania podatków w rozumieniu akapitu drugiego art. 1 *in fine*, podczas gdy w sprawie *Beyeler przeciwko Włochom* ([Wielka Izba], skarga nr 33202/96, ETPC 2000-I) ingerencja w prawa majątkowe przysługujące skarżącemu analizowana była w oparciu o zdanie pierwsze tegoż artykułu.

Trybunał nie uważa za konieczne orzekać w kwestii tego, czy zdanie drugie akapitu pierwszego art. 1 ma zastosowanie w niniejszej sprawie. Poziom skomplikowania analizowanej sytuacji, zarówno z punktu widzenia prawa, jak i stanu faktycznego, uniemożliwia zaklasyfikowanie zaskarżonego środka do konkretnej kategorii. Trybunał przypomina, że sytuacja przewidziana w zdaniu drugim akapitu pierwszego art. 1 stanowi jedynie konkretny przypadek ingerencji w prawo do poszanowania mienia, zagwarantowane przez zasadę ogólną zawartą w treści zdania pierwszego (zob. np. *Lithgow i Inni przeciwko Zjednoczonemu Królestwu*, 8 lipca 1986, § 106, Seria A nr 102). Trybunał uznaje zatem, że należy zbadać sytuację będącą przedmiotem skargi w oparciu o wskazaną wyżej zasadę ogólną (por. *Beyeler*, op. cit., § 106).

33. W opinii Trybunału, zaklasyfikowanie środka o charakterze ogólnym, zastosowanego w celu realizacji polityki społecznej związanej z redystrybucją aktywów, jako „uregulowanie sposobu korzystania", nie zaś „pozbawienie" mienia, nie ma charakteru decydującego, jako że zasady mające zastosowanie do uzasadnienia tego rodzaju środków są zasadniczo takie same, ponieważ wymagają one istnienia uprawnionego celu oraz zachowania sprawiedliwej równowagi

między realizowanym celem a indywidualnymi prawami majątkowymi w danej sprawie.

Co więcej, zmiany ustawowe skutkujące unieważnieniem uprawnionych oczekiwań mogą same w sobie stanowić formę ingerencji w „mienie" danej osoby (zob., *mutatis mutandis*, sprawa *Maurice przeciwko* Francji [Wielka Izba], skarga nr 11810/03, § 67-71 oraz 79, EKPCz 2005–IX; *Draon przeciwko Francji* [Wielka Izba], skarga nr 1513/03, §§ 70-72, 6 października 2005; oraz *Hasani przeciwko Chorwacji* (decyzja), nr 20844/09, 30 września 2010).

34. W niniejszej sprawie, Trybunał zauważa, że strony zgadzają się co do tego, że zakwestionowany podatek stanowi ingerencję w przysługujące skarżącemu prawo do poszanowania jego mienia.

Trybunał rozważy tą kwestię w oparciu o treść akapitu pierwszego art. 1 Protokołu nr 1, z zastrzeżeniem przepisu szczególnego dotyczącego uiszczania podatków (art. 1 *in fine).*

b. Zgodność z prawem dokonanej ingerencji

i. Zasady ogólne

35. Trybunał pragnie powtórzyć, że art. 1 Protokołu nr 1 wymaga, aby wszelka ingerencja ze strony władz publicznych w prawo do poszanowania mienia była zgodna z prawem: w istocie, zdanie drugie akapitu pierwszego tego artykułu upoważnia do pozbawienia własności „na warunkach przewidzianych przez ustawę". Co więcej, praworządność, jedna z podstawowych zasad społeczeństwa demokratycznego, stanowi nieodłączny element wszystkich artykułów Konwencji (zob. *Były Król Grecji i Inni przeciwko Grecji* [Wielka Izba] (meritum sprawy), skarga nr 25701/94, § 79, ETPC 2000-XII, oraz *Broniowski przeciwko Polsce* [Wielka Izba], skarga nr 31443/96, § 147, ETPC 2004-V).

36. Jednakże istnienie podstawy prawnej w przepisach prawa krajowego samo w sobie nie wystarcza, aby zasada legalności została spełniona. Dodatkowo, podstawa prawna musi posiadać pewną określoną cechę – mianowicie, musi ona pozostawać w zgodności z zasadami praworządności i zapewniać gwarancje zabezpieczające przed arbitralnością.

37. Należy zatem stwierdzić, że oprócz zgodności z przepisami prawa krajowego Układającego się Państwa, normy prawne, na podstawie których dochodzi do pozbawienia własności, muszą także odznaczać się wystarczającym poziomem przystępności, dokładności i przewidywalności w zakresie ich stosowania (zob. *Guiso-Gallisay przeciwko Włochom*, nr 58858/00, §§ 82-83, 8 grudnia 2005). Trybunał wskazał dodatkowo, że podobne warunki mają zastosowanie także do ingerencji w prawo do poszanowania mienia.

Co się tyczy koncepcji „przewidywalności", jej zakres uzależniony jest w znacznej mierze od treści danego instrumentu, obszaru, do jakiego ma on mieć zastosowanie, oraz od liczby i statusu jego adresatów (zob. *mutatis mutandis* sprawa *Sud Fondi S.r.l. i Inni przeciwko Włochom,* skarga nr 75909/01, § 109, 20 stycznia 2009). W szczególności, zasadę można będzie uznać za „przewidywalną" w sytuacji, kiedy zapewniać ona będzie ochronę przed przypadkami arbitralnej ingerencji ze strony władz publicznych (zob. *Centro Europa 7 S.r.l. i Di Stefano przeciwko Włochom* [Wielka Izba], skarga nr 38433/09, § 143, ETPC–2012). Na podobnej zasadzie, przepisy właściwego prawa muszą zapewniać minimalne zabezpieczenia o charakterze proceduralnym, które będą współmierne do znaczenia, jakie przypisuje się danej zasadzie (zob. *mutatis mutandis* sprawa *Sanoma Uitgevers B.V. przeciwko Holandii* [Wielka Izba], skarga nr 38224/03, § 88, 14 września 2010; *Vistiņš i Perepjolkins przeciwko Łotwie* [Wielka Izba], skarga nr 71243/01, § 96-98, 25 października 2012).

38. Trybunał powtarza także, że zgodnie z ustaleniami zawartymi w ugruntowanym orzecznictwie Trybunału, władze krajowe są co do zasady w lepszym położeniu do dokonywania oceny lokalnych potrzeb i warunków niż sądy międzynarodowe. W kwestiach dotyczących ogólnej polityki społecznej i gospodarczej, w sprawie której opinie w demokratycznym społeczeństwie mogą być stosunkowo rozbieżne, decydent krajowy dysponować winien szczególnie szerokim marginesem oceny (zob. np. *Stec i Inni przeciwko Zjednoczonemu Królestwu* [Wielka Izba], nr 65731/01, § 52, ETPC 2006–VI).

39. Co się tyczy sfery podatków, ugruntowane stanowisko Trybunału głosi, że Państwa mogą dysponować pewnym dodatkowym zakresem swobody i tolerancji w zakresie wykonywania przez nie ich funkcji fiskalnych w ramach testu legalności (zob. *National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society i Yorkshire Building Society przeciwko Zjednoczonemu Królestwu,* 23 października 1997 roku, § 75 to 83, Zbiór Wyroków i Decyzji (*Reports of Judgments and Decisions*) 1997–VII; *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos przeciwko Rosji,* skarga nr 14902/04, § 559, 20 września 2011).

40. Co więcej, ponieważ w niniejszej sprawie ingerencja w prawo do poszanowania mienia skarżącego przybrała postać środka o charakterze podatkowym, warto wskazać, że retroaktywne opodatkowanie może być zasadniczo stosowane w celu naprawienia technicznych niedoskonałości prawa, szczególnie tam, gdzie zastosowanie danego środka uzasadnione jest ostatecznie względami interesu publicznego. W rzeczy samej, interes publiczny polegający na potrzebie zapewnienia, aby podmioty o charakterze prywatnym nie były w stanie odnosić korzyści na skutek nieoczekiwanych zysków wynikających z zastosowania nowych przepisów regulujących kwestie podatkowe, jest zarówno oczywisty, jak i

niezmiernie istotny (zob. *National itd.*, op. cit., § 80 do 83).

Jednakże w niniejszej sprawie nie wykazano istnienia żadnych tego rodzaju niedoskonałości przepisów prawa. W związku z powyższym Trybunał uznaje, że należy ze szczególną uwagą podchodzić do kwestii oceny tego, czy kwestionowany środek był „legalny" na potrzeby art. 1 Protokołu nr 1.

ii. Zastosowanie wskazanych wyżej zasad do obecnej sprawy

41. Trybunał zauważa, że obowiązek opłacenia podatku od odprawy wypłaconej skarżącemu przypadał na okres po przyjęciu ostatecznej wersji spornej ustawy. W przypadku skarżącego, podatek zapłacony został jednak przed tym terminem, w czasie obowiązywania przepisów przejściowych (zob. paragraf 7 powyżej). Niezależnie od sytuacji możliwe jest jednak stwierdzenie, że będące przedmiotem skargi przepisy podatkowe posiadają pewne znamiona retroaktywności. W szczególności wskazać należy, że podlegające opodatkowaniu świadczenia wygenerowane zostały w momencie rozwiązania stosunku pracy ze skarżącym w dniu 1 lipca 2010 roku, wypłacone zaś zostały w dniu 2 lipca 2010 roku (zob. paragrafy 6 i 7 powyżej), wyprzedzając wejście w życie ostatecznych poprawek do Ustawy, co nastąpiło w dniu 14 maja 2011 roku (zob. paragraf 16 powyżej).

42. Trybunał nie może nie poddać analizie procesu legislacyjnego, który doprowadził do przyjęcia ustawy, której przepisy zastosowano następnie wobec skarżącego. Trybunał zauważa, że Trybunał Konstytucyjny w swoim pierwszym orzeczeniu (zob. paragraf 11 powyżej) stwierdził, iż zastosowane środki są niekonstytucyjne z uwagi na fakt, iż sprowadzają się one do konfiskaty majątku, w szczególności w odniesieniu do odpraw przyznawanych pracownikom służby cywilnej na mocy ustawy, jako że nie można uznać, iż przyznanie im tychże odpraw było sprzeczne z dobrymi obyczajami bądź też w jakikolwiek sposób niezgodne z prawem.

W swoim drugim orzeczeniu (zob. paragrafy 14 i 15 powyżej), Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w odniesieniu do bieżącego roku podatkowego (tj. 2010 roku), podatek nie jest niekonstytucyjny w odniesieniu do wypłaty odpraw dokonanych przed wejściem w życie Ustawy, jako że nie stanowił on naruszenia zasady godności człowieka, która to zasada stanowiła jedyną podstawę konstytucyjnej oceny ustawy podatkowej w następstwie ograniczenia zakresu kompetencji przysługujących Trybunałowi Konstytucyjnemu. Fakt ten jednak nie wpłynął na zmianę ustaleń co do materialnoprawnej niekonstytucyjności zasadniczo identycznych postanowień pierwotnej Ustawy Podatkowej – z tym tylko, że Trybunał nie miał możliwości dokonania oceny nieznacznie tylko zmienionych przepisów nowej wersji tejże Ustawy.

Zmieniona Ustawa Podatkowa została przyjęta w dniu 9 maja 2011 roku i została opublikowana w dniu 13 maja 2011 roku, weszła zaś w życie następnego dnia, tj. 14 maja 2011 roku; jej przepisy miały zastosowanie do odpraw oraz związanych z nimi płatności otrzymanych po dniu 1 stycznia 2010 roku (zob. paragraf 16 powyżej). Skarżący jednak otrzymał przedmiotową odprawę ponad dziesięć miesięcy wcześniej.

43. Trybunał zauważa także, że zasady, na podstawie których skarżący uiścił należną kwotę podatku, zostały później uchylone przez Trybunał Konstytucyjny, brakujące zaś przepisy ustawowe zostały zastąpione dopiero w dniu 14 maja 2011 roku (zob. paragraf 14 i 16 powyżej), co w opinii Trybunału rodzi pewne wątpliwości, czy w sprawie tej istniała właściwa podstawa prawna. Co więcej, Trybunał uważa, że orzeczenia wydane przez Trybunał Konstytucyjny poddają w wątpliwość konstytucyjność – a zatem i legalność – zaskarżonej Ustawy.

Mimo tego, Trybunał stwierdza, że ostatnia wersja Ustawy może zostać uznana za stanowiącą podstawę prawną dla zastosowanego środka, biorąc pod uwagę stopień dodatkowej swobody i tolerancji w tej materii (zob. paragraf 39 powyżej). Zdaniem Trybunału nie istnieje konieczność zajęcia stanowiska w sprawie legalności zaskarżonych przepisów podatkowych dotyczących zatrudnienia oraz wypłaty odprawy na rzecz skarżącego (które miały miejsce na długo przed wejściem w życie Ustawy), jako że omawiana kwestia analizowana jest w oparciu o test proporcjonalności (zob. paragrafy 54 do 62 poniżej).

c. Interes publiczny

44. Skarżący poddał w wątpliwość legalność celu, którego realizacji służyć miały zakwestionowane przez niego przepisy. W związku z powyższym, Trybunał pragnie powtórzyć, że ze względu na bezpośrednią znajomość swojego społeczeństwa i jego potrzeb władze krajowe mają co do zasady lepszą możliwość niż sędzia międzynarodowy, by ocenić, co leży „w interesie publicznym". W ramach systemu ochrony ustanowionego przepisami Konwencji, do władz krajowych należy zatem zadanie wstępnej oceny, czy istnieje problem mający znaczenie dla ogółu społeczeństwa, uzasadniający zastosowanie środków obejmujących pozbawienie własności bądź też ingerencję w prawo do poszanowania mienia. W omawianym przypadku, podobnie jak w innych obszarach, do których zastosowanie mają gwarancje przewidziane przepisami Konwencji, władze krajowe dysponują zatem pewnym marginesem oceny. Co więcej, pojęcie „interesu publicznego" jest z konieczności obszerne (zob. *Vistiņš i Perepjolkins*, op.cit., paragraf 106).

45. Trybunał pragnie powtórzyć ponadto, że nakładanie podatków stanowi, co

do zasady, formę ingerencji w prawo zagwarantowane na mocy pierwszego akapitu art. 1 Protokołu nr 1, i że ingerencja tego rodzaju może być uzasadniona na mocy postanowień akapitu drugiego tegoż artykułu, ustanawiającego wyraźny wyjątek dotyczący uiszczania podatków bądź innych należności. Kwestia ta jednakże mieści się w obszarze podlegającym kontroli Trybunału (zob. paragrafy 31 i 34 powyżej).

46. Co więcej, to władze krajowe są w pierwszej kolejności upoważnione do decydowania, jakie podatki i inne należności mają być pobierane. Decyzje w tym obszarze zazwyczaj wymagać będą dokonania oceny kwestii politycznych, ekonomicznych i społecznych, które przepisy Konwencji pozostawiają w obszarze kompetencji poszczególnych Państw Stron, jako że władze krajowe znajdują się w tym zakresie w lepszej pozycji do dokonania oceny niż Trybunał. Zakres swobody przyznany Państwom Stronom Konwencji w odniesieniu do tego rodzaju spraw jest zatem szeroki (zob. Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH, op. cit., paragraf 60, oraz National etc., op. cit., paragrafy 80-82).

47. Niemniej jednak, jeśli idzie o domniemane powołanie się Rządu na Zalecenie Komisji Europejskiej 2009/384/WE (zob. paragrafy 18 i 25 powyżej), Trybunał stwierdza, że okoliczność ta jest bez znaczenia w odniesieniu do skarżącego. Środki przewidziane w treści Zalecenia, które będą w przyszłości stosowane w celu ograniczenia nadmiernie wysokich wypłat w sektorze finansowym, zostały zaprojektowane z uwagi na fakt, że „podejmowanie nadmiernego ryzyka w branży usług finansowych, a w szczególności w bankach i przedsiębiorstwach inwestycyjnych, przyczyniło się do bankructw przedsiębiorstw finansowych i do problemów systemowych w państwach członkowskich oraz na poziomie ogólnoświatowym.” Zalecenie sugeruje zastosowanie regulacji na poziomie krajowym, na mocy których składniki wynagrodzenia mają bazować na wydajności pracownika w perspektywie długoterminowej i nie zawiera jakichkolwiek odniesień do oczekiwań opartych na zasadach sprawiedliwości społecznej. Z punktu widzenia Trybunału, podejmowanie nadmiernego ryzyka w branży usług finansowych nie ma żadnego znaczenia w szczególnej sprawie skarżącego.

48. Mimo to jednak, mając na uwadze wskazany wyżej margines oceny odnośnie ustalenia, co leży „w interesie publicznym”, mający zastosowanie do środków o charakterze ogólnym, skutkujących ingerencją w prawo do poszanowania mienia, Trybunał przyjmuje, że „poczucie sprawiedliwości społecznej”, w połączeniu z dążeniem do ochrony środków publicznych oraz rozkładania ciężarów społecznych, spełniają nałożony na mocy Konwencji wymóg istnienia uprawnionego celu, nawet pomimo faktu, że został on ujęty dość szeroko. Trybunał nie dysponuje przekonującymi dowodami pozwalającymi stwierdzić, że przyczyny wskazane przez Rząd są w oczywisty sposób pozbawione jakichkolwiek

uzasadnionych podstaw (por. *Tkachevy przeciwko Rosji*, skarga nr 35430/05, § 50, 14 lutego 2012 r.)

Mimo to jednak istnieją poważne wątpliwości co do znaczenia tych okoliczności w odniesieniu do skarżącego, który otrzymał wyłącznie wynagrodzenie należne mu na mocy zawartej umowy i który nie może ponosić odpowiedzialności za problemy natury fiskalnej, które władze Państwa pragnęły w omawiany sposób rozwiązać. Trybunał akceptuje wprawdzie, że zakwestionowane przepisy miały na celu ochronę środków publicznych przed dokonywaniem nadmiernie wysokich wypłat tytułem odprawy, niemniej jednak nie jest on przekonany, że głównym środkiem pozwalającym na realizację tego celu powinny być przepisy podatkowe. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny, istniała możliwość wprowadzenia zmian w zakresie zasad dotyczących wypłaty odpraw i zmniejszenia kwot uznawanych za sprzeczne z interesem publicznym, ale władze nie zdecydowały się na ten sposób działania. Trybunał nie musi jednak na tym etapie rozpatrywać kwestii adekwatności środka mającego formalnie służyć celom społecznym, jako że środek ten i tak podlega wymogom dotyczącym proporcjonalności.

d. Proporcjonalność

i. Zasady ogólne

49. Nawet jeśli ingerencja w prawo do poszanowania mienia miała miejsce zgodnie z warunkami określonymi przepisami prawa – co oznacza, że nie została ona dokonana w sposób arbitralny – oraz w interesie publicznym, ingerencja taka musi mimo to spełniać wymóg zachowania „sprawiedliwej równowagi" między potrzebami ogólnego interesu społeczeństwa a wymogami ochrony praw podstawowych jednostki. W szczególności istnieć musi rozsądny stosunek proporcjonalności między zastosowanymi środkami a celem, którego realizacji służyć miały kwestionowane środki (zob. *Scordino przeciwko Włochom (nr 1)* [Wielka Izba], skarga nr 36813/97, paragraf 93, ETPC 2006-V), oraz paragraf 31 powyżej).

50. Ustalając, czy wymóg ten został spełniony, Trybunał pragnie powtórzyć, że Państwo dysponuje szerokim marginesem oceny zarówno przy wyborze środków wdrażania, jak i przy ocenie, czy skutki wdrożenia uznać można za uzasadnione interesem ogólnym dla osiągnięcia celu przyświecającego określonym przepisom prawa (zob. *Chassagnou i Inni przeciwko Francji* [Wielka Izba], skargi nr 25088/94, 28331/95 i 28443/95, § 75, ETPC 1999, III oraz *Herrmann przeciwko Niemcom* [Wielka Izba], skarga nr 9300/07, § 74, 26 czerwca 2012 r.). Mimo to jednak Trybunał nie może zrzec się przysługujących mu kompetencji kontrolnych i musi zatem określić, czy wymagana równowaga została zachowana w sposób

zapewniający realizację prawa skarżącej do poszanowania jej mienia w rozumieniu zdania pierwszego art. 1 Protokołu nr 1 (zob. *Jahn i Inni przeciwko Niemcom* [Wielka Izba], skargi nr 46720/99, 72203/01 i 72552/01, § 93, ETPC 2005-VI). Oceniając, czy dany środek ma charakter proporcjonalny, Trybunał badał w przeszłości także sytuację osobistą skarżących, wliczając w to kwestię tego, czy działali oni w dobrej wierze (zob. *Vistiņš i Perepjolkins*, op. cit., § 120).

51. W celu dokonania oceny zgodności działań podejmowanych przez Państwo z wymogami art. 1 Protokołu nr 1, Trybunał musi przeprowadzić ogólną analizę poszczególnych interesów, mając na względzie fakt, że celem Konwencji jest gwarantowanie praw mających charakter „praktyczny i skuteczny", a nie teoretyczny i iluzoryczny. Musi on zatem zignorować pozory i dokonać analizy realnej sytuacji, mając na uwadze wszelkie istotne okoliczności, wliczając w to działania stron postepowania, środki zastosowane przez Państwo oraz sposób ich wdrażania. W momencie, gdy sprawa dotyczy kwestii związanej z interesem powszechnym, władze publiczne zobowiązane są działać w odpowiednim czasie oraz w sposób spójny i adekwatny (zob. *Fener Rum Erkek Lisesi Vakfi przeciwko Turcji*, skarga nr 34478/97, § 46, 9 stycznia 2007, oraz *Bistrović przeciwko Chorwacji*, skarga nr 25774/05, § 35, 31 maja 2007).

52. W kontekście poboru podatków, Trybunał uważa, że analizując proporcjonalność danego środka stanowiącego formę ingerencji należy wziąć pod uwagę odpowiedniość zastosowanych metod (zob., w kontekście wykonywania przez Państwo prawa pierwokupu, *Hentrich przeciwko Francji*, 22 września 1994 roku, § 48, Seria A nr 296 A).

53. Mimo iż art. 1 Protokołu nr 1 nie zawiera wyraźnych postanowień co do wymogów proceduralnych, w celu dokonania oceny proporcjonalności ingerencji, Trybunał analizuje stopień ochrony przed działaniami arbitralnymi, jaki zapewniają zasady postępowania w danej sprawie (zob. *Hentrich*, op. cit., § 46). W szczególności, Trybunał analizuje, czy postępowanie dotyczące ingerencji w prawo skarżącego do poszanowania jego mienia zawierało w sobie podstawowe zabezpieczenia o charakterze proceduralnym. Trybunał uznał już wcześniej, że ingerencja nie może być uznana za zgodną z prawem w sytuacji, kiedy w sprawie nie miało miejsca postępowanie kontradyktoryjne prowadzone zgodnie z zasadą równości broni i pozwalające na przedstawianie argumentów dotyczących kwestii istotnych dla wyniku sprawy (zob. *Hentrich*, op. cit., § 42; oraz *Jokela przeciwko Finlandii*, nr 28856/95, § 45, ETPC 2002–IV). Właściwe w danej sprawie procedury analizować należy w sposób kompleksowy (zob. *AGOSI*, op. cit., § 55; *Hentrich*, op. cit., § 49; oraz *Jokela*, op. cit., § 45).

ii. Zastosowanie powyższych zasad w obecnej sprawie

54. Jak wskazuje orzecznictwo Trybunału, w obszarze ustawodawstwa o

tematyce społecznej i ekonomicznej, wliczając w to kwestie podatkowe służące realizacji tego rodzaju polityki, Państwa dysponują szerokim marginesem oceny, który zdaniem Trybunału, może uzasadniać – w ramach działań służących realizacji postulatów sprawiedliwości społecznej oraz dobrobytu gospodarczego – korygowanie, ograniczanie bądź też nawet zmniejszanie wysokości odpraw zazwyczaj wypłacanych uprawnionym członkom ogólnej populacji. Mimo to jednak wszelkie tego rodzaju środki muszą być wdrażane w sposób wolny od dyskryminacji i zgodny z wymogami proporcjonalności.

W szczególności, w odniesieniu do istnienia „rozsądnego stosunku proporcjonalności pomiędzy zastosowanymi środkami a celem, który mają one realizować", Trybunał zauważa na wstępie, że pierwsze orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego można rozumieć w ten sposób, że uznaje ono, iż przedmiotowy podatek nosił cechy konfiskaty mienia. Co więcej, stawki podatku przekraczające 50% zostały już wcześniej uznane za niekonstytucyjne w Niemczech, będących Państwem Członkowskim Rady Europy (zob. paragraf 19 powyżej). Z drugiej jednak strony, w szeregu państw europejskich takich jak np. Szwecja, Belgia, Holandia, Portugalia i Włochy – stawki podatku dochodowego od osób fizycznych sięgały w przeszłości nawet 75%, aczkolwiek stawki te zazwyczaj miały zastosowanie wyłącznie do najwyższych przedziałów dochodu, obejmujących dochody w sposób oczywisty przekraczające kwotę będącą przedmiotem sporu w niniejszej sprawie. Wskazuje się też, że średnia najwyższych połączonych ustawowych stawek podatku dochodowego od osób fizycznych dla krajów OECD wynosiła 65,7% w 1981 roku, 50,6% w 1990 roku, 46,5% w 2000 roku oraz 41,7% w 2010 roku[8].

55. Próg kwotowy mający zastosowanie w niniejszej sprawie wynosił 3,5 mln HUF; wszelkie kwoty odpraw poniżej tej kwoty podlegały opodatkowaniu ogólną stawką podatku dochodowego, której maksymalna wysokość wyniosła 32% w analizowanym okresie – zob. paragraf 7 powyżej). Stawka podatku wynosząca 98% została natomiast zastosowana do tej części odprawy, która przekroczyła omawiany próg.

56. Trybunał, dokonując analizy proporcjonalności, bierze pod uwagę, że zastosowana stawka podatku przekracza znacząco stawkę mającą zastosowanie do innych przychodów, nie ustalając w sposób abstrakcyjny, czy przedmiotowe obciążenie fiskalne nosiło znamiona konfiskaty mienia w sensie ilościowym

[8] Zob. *Taxing Wages 2011 (OECD 2012) Special Feature: Trends in personal income tax and employee social security contribution schedules*, str. 32, Rys. S.2., www.oecd.org/tax/tax-policy/50131824.pdf

(kwotowym). Z punktu widzenia Trybunału, mając na uwadze margines oceny, jakim dysponują Państwa w obszarze opodatkowania, sama wysokość stawki opodatkowania nie może mieć charakteru rozstrzygającego, szczególnie w okolicznościach takich jak te, które występują w niniejszej sprawie.

57. Trybunał uznaje, że skarżący, który uprawniony był do otrzymania odprawy na podstawie zawartej umowy o pracę i którego dobra wiara w tej materii nigdy nie została zakwestionowana, poddany został działaniu zaskarżonych regulacji pomimo faktu, że przedmiotowa odprawa służyła realizacji skonkretyzowanego i uznanego celu społecznego, jakim jest reintegracja zawodowa.

58. Co więcej, w zakresie, w jakim można uznać, że Rząd stawia tezę, jakoby niektórzy kierownicy wyższego szczebla pracujący w przedsiębiorstwach państwowych mieli możliwość wpływania na wysokość swoich własnych związanych z pracą świadczeń, któremu to zjawisku przeciwdziałać można wyłącznie za pomocą odpowiednio precyzyjnego opodatkowania (zob. paragraf 27 powyżej), Trybunał stwierdza – pomimo faktu, że uprawnienie do otrzymania przedmiotowych świadczeń wynikało z umowy o pracę zawartej między skarżącym a jego pracodawcą – że w aktach sprawy brak jest jakichkolwiek dowodów potwierdzających tego rodzaju nadużycia ze strony skarżącego, który zresztą nie zajmował stanowiska w zarządzie tego przedsiębiorstwa. W szczególności, Trybunał zauważa, że skarżący, przepracowawszy u swojego pracodawcy okres około jedenastu lat, uprawniony był na mocy ustawy do otrzymania odprawy stanowiącej równowartość trzymiesięcznego wynagrodzenia zgodnie z postanowieniami Kodeksu Pracy (zob. paragraf 7), zaś postanowienia umowy o pracę przyznawały mu dodatkową kwotę odprawy będącą równowartością wynagrodzenia za jeden tylko miesiąc.

59. Co się tyczy osobistych niedogodności, jakich doświadczył skarżący na skutek zastosowania zaskarżonego środka, Trybunał zauważa, że zmuszony był on pogodzić się z utratą znacznej części dochodów w okresie w którym, jak można zakładać, musiał on stawić czoło poważnym problemom osobistym związanym z utratą zatrudnienia. Trybunał w tym kontekście zauważa, że art. 34 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (zob. paragraf 18 powyżej) uznaje prawo do świadczeń zapewniających ochronę w przypadku utraty zatrudnienia, oraz że według Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, cel przyświecający wypłacie odpraw pracownikom – udzielanie zwolnionym pracownikom pomocy w poszukiwaniu nowej pracy – należy do kategorii uprawnionych celów polityki zatrudnienia (zob. paragraf 18 powyżej).

Co więcej, Trybunał nie może zlekceważyć faktu, że skarżący otrzymał przedmiotowe świadczenia – pomniejszone o należne wówczas kwoty

opodatkowania – na kilka miesięcy przed wejściem w życie zmian dotyczących opodatkowania przychodów; w rzeczy samej, mógł on w tym czasie rozdysponować te środki, nie będąc świadomym faktu, że będzie on musiał następnie zwrócić omawianą kwotę niemal w całości na skutek nałożenia dodatkowego podatku. Z punktu widzenia Trybunału, element ten – a więc brak okresu przejściowego umożliwiającego dostosowanie się do nowej sytuacji prawnej – mógł narazić skarżącego na znaczące niedogodności natury osobistej. W związku z powyższym, Trybunał przypomina, że opodatkowanie podatkiem znacząco wyższym od tego, który pozostawał w mocy w okresie, w którym przedmiotowe przychody zostały wygenerowane, może być uznane za nieuzasadnioną formę ingerencji w oczekiwania chronione na mocy art. 1 Protokołu nr 1 (zob. *M.A. i 34 Innych,* op. cit.). Sporny podatek nie miał za zadanie naprawienia technicznych niedoskonałości obowiązujących wcześniej przepisów prawa, skarżący zaś nie odniósł korzyści na skutek nieoczekiwanych zysków wynikających z zastosowania nowych przepisów podatkowych (por. *National etc.*, op. cit., paragrafy 75 do 83).

60. W związku z powyższym, Trybunał stwierdza, że zaskarżony środek pociągał za sobą nadmierne, indywidualne obciążenie po stronie skarżącego. Jest to tym bardziej oczywiste, kiedy weźmie się pod uwagę fakt, że wprowadzony podatek wymierzony był wyłącznie przeciwko określonej grupie osób, które zostały, jak się wydaje, wybrane z uwagi na fakt, że ich wynagrodzenie pochodziło – pośrednio bądź bezpośrednio – z pieniędzy publicznych. Zakładając, że zaskarżony środek miał służyć interesom budżetu Państwa w okresie kryzysu ekonomicznego, Trybunał zauważa, że większość obywateli nie miała obowiązku ponosić tego rodzaju ciężarów o charakterze publicznym w porównywalnym zakresie.

61. Trybunał orzeka zatem, że konkretny środek zastosowany w niniejszej sprawie w odniesieniu do skarżącego nie może być uznany za zasadny z uwagi na uprawniony interes publiczny, na który Rząd się w niniejszej sprawie powoływał – nawet jeżeli miał on na celu służyć realizacji zasady sprawiedliwości społecznej. Środek ten zastosowany został względem skarżącego pomimo działania przez niego w dobrej wierze, skutkując odebraniem mu przeważającej części prawa nabytego zagwarantowanego przepisami ustawy, służącego interesowi społecznemu, jakim było zapewnienie reintegracji zawodowej zwalnianych pracowników. W opinii Trybunału, oczekiwania osób działających w dobrej wierze i w oparciu o przepisy prawa bądź zawartych umów nie powinny być naruszane, chyba że są ku temu konkretne i przekonujące powody. Z powyższych przyczyn przedmiotowa ingerencja nie może zostać uznana za rozsądnie proporcjonalną w stosunku do celu, jakiemu ma służyć.

62. Wskazane powyżej okoliczności są wystarczające do stwierdzenia przez Trybunał, że doszło do naruszenia art. 1 Protokołu nr 1.

II. ZARZUT NARUSZENIA ART. 13 KONWENCJI W ZWIĄZKU Z ART. 1 PROTOKOŁU NR 1

63. Skarżący zarzucił także, że nie dysponował skutecznym środkiem odwoławczym pozwalającym na zapewnienie mu ochrony w odniesieniu do rzekomego naruszenia praw przysługujących mu na mocy art. 1 Protokołu nr 1. Skarżący powołał się w tym zakresie na art. 13 Konwencji.

64. Rząd ogólnie podważał ten argument.

65. Trybunał zauważa, że przedmiotowa skarga powiązana jest ze skargą rozpatrywaną powyżej, w związku z czym musi ona także zostać uznana za dopuszczalną.

66. Mając na względzie ustalenia dotyczące art. 1 Protokołu nr 1 (zob. paragraf 62 powyżej), Trybunał uważa, że nie jest konieczne dokonywanie odrębnej analizy, czy w niniejszej sprawie doszło do naruszenia art. 13.

III. ZARZUT NARUSZENIA ART. 14 KONWENCJI W ZWIĄZKU Z ART. 1 PROTOKOŁU NR 1

67. Skarżący zarzucił też, że osoby przechodzące na emeryturę bezpośrednio po zwolnieniu ich ze stanowiska były zwolnione z przedmiotowego podatku, i że ponadto na niektóre kategorie podatników (wliczając w to skarżącego) nałożono obowiązek złożenia deklaracji i opłacenia podatku w okresie krótszym niż w przypadku byłych Parlamentarzystów oraz niektórych innych osób. Co więcej, skarżący zarzucił też, że różnice w zakresie kwot opodatkowania odpraw przekraczających 3,5 mln HUF w porównaniu z opodatkowaniem kwot poniżej tego progu stanowiły formę dyskryminacji względem osób, które miały za sobą długi staż pracy i/lub pracowały na wysokich stanowiskach, uzyskując tym samym prawo do odprawy w znacznej wysokości.

Skarżący powołał się w tym zakresie na art. 14 Konwencji w związku z art. 1 Protokołu nr 1. Art. 14 stanowi, co następuje:

> „Korzystanie z praw i wolności wymienionych w niniejszej Konwencji powinno być zapewnione bez dyskryminacji wynikającej z takich powodów jak ... majątek ... bądź z jakichkolwiek innych przyczyn”.

68. Rząd ogólnie podważał te argumenty.

69. Trybunał pragnie powtórzyć, że art. 14 nie ma charakteru samoistnego, lecz odgrywa znaczącą rolę, stanowiąc uzupełnienie innych przepisów Konwencji oraz

Protokołów do niej, jako że chroni on jednostki znajdujące się w zbliżonych sytuacjach od wszelkich form dyskryminacji w zakresie korzystania z praw zawartych w treści tych przepisów. Jeśli dana osoba powołuje się na artykuł Konwencji ustanawiający gwarancje o charakterze materialnym – zarówno samodzielnie, jak i w związku z Artykułem 14 – i jeśli stwierdzone zostanie naruszenie tego artykułu zawierającego gwarancje o charakterze materialnym, generalnie nie jest konieczne rozpatrzenie przez Trybunał sprawy przez pryzmat także Artykułu 14, chyba że w przypadku, gdy ewidentna nierówność w traktowaniu danej osoby w odniesieniu do korzystania z określonego prawa stanowi fundamentalny aspekt danej sprawy (zob. np. *Chassagnou i Inni*., op. cit., § 89).

70. Zważywszy na okoliczności niniejszej sprawy, Trybunał jest zdania, że nierówne traktowanie, któremu poddawany miał być skarżący, zostało w sposób właściwy wzięte pod uwagę w ramach dokonanej powyżej oceny, której skutkiem było stwierdzenie naruszenia art. 1 Protokołu nr 1, analizowanego oddzielnie (zob. paragraf 62 powyżej). W związku z powyższym, Trybunał orzeka – pomimo iż wskazana skarga jest również dopuszczalna – że nie istnieją podstawy, aby dokonać odrębnej analizy tych samych faktów z punktu widzenia art. 14 Konwencji (zob., *mutatis mutandis, Church of Scientology Moscow przeciwko Rosji,* skarga nr 18147/02, § 101, 5 kwietnia 2007).

IV. ZASTOSOWANIE ART. 41 KONWENCJI

71. Art. 41 Konwencji stanowi, co następuje:

> „Jeśli Trybunał stwierdzi, że nastąpiło naruszenie Konwencji lub jej protokołów, oraz jeśli prawo wewnętrzne zainteresowanej Wysokiej Układającej się Strony pozwala tylko na częściowe usunięcie konsekwencji tego naruszenia, Trybunał orzeka, gdy zachodzi potrzeba, słuszne zadośćuczynienie pokrzywdzonej stronie."

A. Szkoda

72. Skarżący wnioskował łącznie o kwotę 27.100 euro (EUR) tytułem odszkodowania za straty majątkowe (tj. kwota uiszczonego podatku powiększona o narosłe odsetki) oraz tytułem zadośćuczynienia za krzywdę.

73. Rząd uznał powyższe roszczenia za zawyżone.

74. Mając na uwadze fakt, że w przypadku, gdyby 98-procentowa stawka opodatkowania nie miała zastosowania, kwota odprawy należnej skarżącemu zostałaby najprawdopodobniej obłożona ogólnym podatkiem dochodowym, Trybunał niniejszym zasądza na rzecz skarżącego kwotę 25.000 EUR tytułem odszkodowania i zadośćuczynienia za krzywdę. Trybunał zauważa w tym zakresie,

że ani akta sprawy, ani treść oświadczeń poczynionych przez strony nie zawierają dowodów na poparcie tezy, jakoby skarżący w istocie miał możliwość wpływania na wysokość świadczeń należnych mu w przypadku rozwiązania stosunku pracy (zob. paragraf 7 powyżej).

B. Koszty i wydatki

75. Skarżący zażądał zasądzenia na jego rzecz 1.000.000[9] forintów węgierskich (HUF) tytułem kosztów poniesionych w ramach postępowania przed Trybunałem, zgodnie z fakturami wystawionymi przez reprezentującego go prawnika.

76. Rząd nie przedstawił w tej sprawie swojego stanowiska.

77. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału kwota na pokrycie kosztów może zostać przyznana jedynie, jeżeli zostały one faktycznie poniesione przez skarżącego i były nieuniknione, a ich suma jest rozsądna. W niniejszej sprawie, mając na uwadze posiadane dokumenty oraz powyższe kryteria, Trybunał za uzasadnione uważa przyznanie skarżącemu całości wnioskowanej przez niego kwoty, tj. 3.400 EUR tytułem kosztów poniesionych w ramach postępowania przed Trybunałem.

C. Odsetki za zwłokę

78. Trybunał za słuszne uznaje wyznaczenie wysokości odsetek za zwłokę na podstawie marginalnej stopy procentowej Europejskiego Banku Centralnego powiększonej o trzy punkty procentowe.

W ZWIĄZKU Z POWYŻSZYM TRYBUNAŁ JEDNOMYŚLNIE

1. *Uznaje* skargę za dopuszczalną;

2. *Orzeka*, że doszło do naruszenia art. 1 Protokołu nr 1;

3. *Orzeka*, że nie ma potrzeby oddzielnego rozpatrywania zarzutów skarżącego opartych na art. 1 Protokołu nr 1 w związku z art. 13 Konwencji.

---

[9] Około 3.400 EUR

4. *Orzeka*, że nie ma potrzeby oddzielnego rozpatrywania zarzutów skarżącego opartych na art. 1 Protokołu nr 1 w związku z art. 14 Konwencji.

5. *Orzeka, że*:

(a) Państwo pozwane ma wypłacić skarżącemu, w przeciągu trzech miesięcy od daty, w której wyrok stanie się ostateczny, zgodnie z art. 44 § 2 Konwencji, następujące kwoty, które będą przeliczone na walutę Państwa pozwanego według kursu obowiązującego w dacie uregulowania należności:

(i) kwotę 25.000 EUR (dwadzieścia pięć tysięcy euro) z tytułu odszkodowania oraz zadośćuczynienia za szkody niematerialne, powiększoną o wartość wszelkich podatków, jakie ewentualnie mogą być pobrane od tej kwoty;

(ii) 3.400 EUR (trzy tysiące czterysta euro) z tytułu kosztów i wydatków, powiększoną o wartość wszelkich podatków, jakie ewentualnie mogą być pobrane od tej kwoty;

(b) że od momentu upływu wyżej wskazanego terminu trzech miesięcy aż do momentu uregulowania należności, należne będą odsetki zwykłe od określonej powyżej kwoty, naliczone według stopy równej marginalnej stopie procentowej Europejskiego Banku Centralnego obowiązującej w tym okresie, powiększonej o trzy punkty procentowe;

6. *Oddala* pozostałą część żądania skarżącego w zakresie słusznego zadośćuczynienia.

Sporządzono w języku angielskim i złożono na piśmie dnia 2 lipca 2013 r., zgodnie z art. 77 §§ 2 i 3 Regulaminu Trybunału.

Stanley Naismith	Guido Raimondi
Kanclerz	Przewodniczący

Zgodnie z treścią art. 45 § 2 Konwencji oraz art. 74 § 2 Regulaminu Trybunału, do niniejszego wyroku załączone zostaje zdanie odrębne Sędziów Raimondiego, Jočienė i Lorenzena.

G.R.A.
S.H.N.

ZDANIE ODRĘBNE ZGODNE Z WYROKIEM – SĘDZIOWIE RAIMONDI, JOČIENE I LORENZEN

Niniejszym pragniemy w niniejszej sprawie powtórnie przytoczyć nasze zdanie odrębne zgodne z wyrokiem, zgłoszone w sprawie *N.K.M. przeciwko Węgrom* (nr 66529/11, 14 maja 2013 roku).