



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

© Ministerstwo Sprawiedliwości, www.gov.pl/web/sprawiedliwosc [Translation already published on the official website of the Polish Ministry of Justice] Permission to re-publish this translation has been granted by the Polish Ministry of Justice for the sole purpose of its inclusion in the Court's database HUDOC

© Ministerstwo Sprawiedliwości, www.gov.pl/web/sprawiedliwosc [Tłumaczenie zostało już opublikowane na oficjalnej stronie Ministerstwa Sprawiedliwości] Zezwolenie na publikację tego tłumaczenia zostało udzielone przez Ministerstwo Sprawiedliwości wyłącznie w celu zamieszczenia w bazie Trybunału HUDOC

SEKCJA PIERWSZA

SPRAWA ANDRZEJ RUCIŃSKI PRZECIWKO POLSCE

(Skarga nr 22716/12)

WYROK

(przedmiot skargi)

Art. 1 P1 – Poszanowanie prawa do swojego mienia - Uregulowanie sposobu korzystania z własności - Indywidualne i nadmierne obciążenie nałożone na skarżącego w wyniku ograniczenia jego własności osobistej i firmowej przez okres trzech lat w kontekście przedłużającego się postępowania podatkowego - Możliwość zastosowania art. 1 P1 - Przedsiębiorstwo skarżącego poniosło znaczne straty - Władze krajowe nie rozważyły w wystarczającym stopniu możliwości zastosowania mniej inwazyjnych środków - Brak odszkodowania - Skarżący zmuszony do poniesienia istotnych konsekwencji finansowych rozbieżnych praktyk władz publicznych - Państwo powinno ponosić odpowiedzialność za błędy lub zaniechania wynikające z jego działań - Niezachowanie właściwej równowagi między konkurującymi interesami

STRASBURG

5 października 2023 r.

OSTATECZNY

19/02/2024

*Wyrok ten stał się ostateczny na zasadach określonych w art. 44 ust. 2 Konwencji.
Wyrok może podlegać korekcie wydawniczej.*

W sprawie Andrzej Ruciński przeciwko Polsce,

Europejski Trybunał Praw Człowieka (Seksja Pierwsza), zasiadając jako Izba w składzie:

Marko Bošnjak, *przewodniczący*,
Alena Poláčková,
Krzysztof Wojtyczek,
Lətif Hüseyinov,
Péter Paczolay,
Ivana Jelić,
Gilberto Felici, *sędziowie*

oraz Renata Degener, *kanclerz sekcji*,

mając na uwadze:

skargę (nr 22716/12) przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej wniesioną do Trybunału w dniu 5 kwietnia 2012 r. na podstawie art. 34 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności („Konwencja”) przez obywatela polskiego Andrzeja Rucińskiego („skarżący”);

decyzję o zawiadomieniu rządu polskiego („Rząd”) o skardze dotyczącej braku odszkodowania za szkodę, jaką przedsiębiorstwo skarżącego poniosło w wyniku niezgodnych z prawem i nieproporcjonalnych decyzji podatkowych, oraz o uznaniu pozostałej części skargi za niedopuszczalną;

uwagi przedstawione przez Rząd oraz uwagi przedłożone w odpowiedzi przez skarżącego,

uwagi przedstawione przez Helsińską Fundację Praw Człowieka, której Przewodniczący Sekcji udzielił zgody na przystąpienie do sprawy w charakterze interweniującej strony;

obradując na posiedzeniu niejawnym w dniu 12 września 2023 r.,

wydaje następujący wyrok, który został przyjęty w tym dniu:

WPROWADZENIE

1. Sprawa dotyczy braku odszkodowania za nieproporcjonalną ingerencję organów podatkowych w działalność gospodarczą skarżącego.

FAKTY

2. Skarżący urodził się w 1958 r. i mieszka w Dobrej. Skarżącego reprezentował p. Z. Barwina, prawnik prowadzący praktykę w Szczecinie.

3. Rząd reprezentowany był przez swojego pełnomocnika, p. J. Sobczaka z Ministerstwa Spraw Zagranicznych.

4. Okoliczności faktyczne sprawy można streścić w następujący sposób.

5. Skarżący prowadził działalność gospodarczą w zakresie handlu wyrobami tytoniowymi.

I. ZAJĘCIE MAJĄTKU

6. W dniu 19 maja 2003 r., w następstwie kontroli podatkowej, Urząd Skarbowy w Szczecinie wydał dwie decyzje nakazujące dokonanie zajęcia majątku skarżącego celem zabezpieczenia zapłaty zobowiązań podatkowych z tytułu podatku akcyzowego w ramach działalności gospodarczej za kilka miesięcy w latach 2002 i 2003. W wycenie wstępnej zobowiązania te zostały wyliczone na kwotę 708 372 złotych polskich (PLN – 163 067 euro (EUR) według oficjalnego kursu Narodowego Banku Polskiego z przedmiotowego dnia).

7. Decyzje te zawierały następującą wycenę majątku należącego do przedsiębiorstwa skarżącego, zgłoszonego w grudniu 2002 r. Wartość majątku trwałego przedsiębiorstwa została wyceniona na kwotę 203 327 PLN (46 805 EUR). Majątek trwały obejmował budynki i obiekty biurowe, maszyny i urządzenia oraz pojazdy. Wartość majątku obrotowego przedsiębiorstwa została wyceniona na kwotę 1 750 848 PLN (403 045 EUR). Na majątek ten składały się zapasy towarów przeznaczonych do sprzedaży, należności z tytułu sprzedaży, podatków, ceł i ubezpieczeń społecznych oraz środki pieniężne w kwocie 221 840 PLN (51 067 EUR). Kapitał własny skarżącego został oszacowany na kwotę 609 734 PLN (140 360 EUR). Urząd skarbowy dokonał dalszych obliczeń zobowiązań, pożyczek i zysków skarżącego za ostatnie lata oraz jego płynności finansowej. Na podstawie wszystkich tych elementów stwierdzono, że przedsiębiorstwo skarżącego nie będzie w stanie wygenerować zysku na tyle wystarczającego, aby uiścić zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku akcyzowego, które było przedmiotem oceny, oraz że istniało ryzyko, że skarżący uchyli się od uiszczenia tego zobowiązania podatkowego po jego ustaleniu.

8. W dniu 26 maja 2003 r. skarżący odwołał się od tych decyzji, powołując się na brak podstawy prawnej do zajęcia jego majątku, ponieważ jego przyszłe zobowiązanie z tytułu podatku akcyzowego nie istniało i nie było ryzyka, że gdyby takie zobowiązanie zostało ustalone, nie wywiązałby się z niego.

9. Środki zarządzone na podstawie wyżej wymienionych decyzji obejmowały: zamrożenie dwóch rachunków bankowych przedsiębiorstwa; zajęcie sześciu samochodów przedsiębiorstwa, w tym pojazdów dostawczych; oraz ustanowienie-hipotek na czterech nieruchomościach należących do skarżącego.

10. W dniu 6 czerwca 2003 r. skarżący wniósł o zastąpienie przedmiotowych środków ustanowieniem hipotek na dwóch różnych nieruchomościach.

11. W dniu 5 sierpnia 2003 r. naczelnik urzędu skarbowego, częściowo uwzględniając wniosek skarżącego, uchylił środek w odniesieniu do jednego rachunku bankowego i ustanowił hipotekę na dwóch nieruchomościach

wskazanych przez skarżącego, których wartość została oszacowana na kwotę 180 000 PLN (41 256 EUR).

12. W dniu 5 sierpnia 2003 r. Urząd Skarbowy w Szczecinie wydał dwie decyzje oddalające odwołania od decyzji z dnia 19 maja 2003 r. Zauważył między innymi, że w decyzjach urząd skarbowy dokonał dogłębnej analizy finansowej i ekonomicznej sytuacji gospodarczej skarżącego, prowadzącej do wniosku, że wartość majątku trwałego przedsiębiorstwa wynosiła jedynie 10% jego całkowitego majątku i była niższa od kwoty możliwego zobowiązania podatkowego z tytułu podatku akcyzowego.

II. ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE

13. W dniu 21 sierpnia 2003 r. Urząd Skarbowy w Szczecinie wydał dziewięć decyzji określających zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa z tytułu podatku akcyzowego za kilka miesięcy w latach 2002 i 2003. Urząd skarbowy uznał, że ponieważ działalność przedsiębiorstwa polegała na sprzedaży papierosów, na których nie wskazano ceny maksymalnej, było ono zobowiązane do zapłaty podatku akcyzowego na podstawie art. 37 ust. 7 i 8 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym („ustawa o podatku akcyzowym z 1993 r.”).

14. Łączna kwota zobowiązania z tytułu podatku akcyzowego wyniosła 803 754 PLN (184 622 EUR).

15. Jak ustalił sąd cywilny, w dniu 17 listopada 2003 r. Urząd Celny w Szczecinie odrzucił wniosek skarżącego o wstrzymanie wykonania dziewięciu zaskarżonych przez niego decyzji. W dniu 28 października 2003 r. naczelnik urzędu skarbowego odrzucił zarzut wniesiony przez skarżącego wobec zajęcia jego majątku i majątku jego przedsiębiorstwa na podstawie dziewięciu decyzji z dnia 21 sierpnia 2003 r.

16. W dniu 2 sierpnia 2004 r. decyzje urzędu skarbowego zostały utrzymane w mocy przez Izbę Celną w Szczecinie.

17. Rząd podniósł, że w trakcie prowadzenia postępowania odwoławczego, w dniu 19 lipca 2005 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny wstrzymał wykonanie trzech decyzji, a w dniu 14 marca 2006 r. wstrzymał wykonanie sześciu decyzji wydanych w sprawie skarżącego. Odpisy tych decyzji nie zostały przesłane do Trybunału.

18. W dniu 24 kwietnia 2006 r. Izba Celną w Szczecinie uchyliła wszystkie swoje decyzje z dnia 2 sierpnia 2004 r., stwierdzając, że były one dotknięte naruszeniem prawa materialnego. Decyzje te skutkowały podwójnym opodatkowaniem towarów sprzedawanych przez skarżącego. Tym samym były one sprzeczne z art. 38 ust. 2 pkt 2a ustawy o VAT oraz z § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie podatku akcyzowego („rozporządzenie z 2002 r.”). Izba celna wskazała również, że nie istniała podstawa prawna do nakładania podatku

akcyzowego na sprzedawców zajmujących się obrotem towarami, od których podatek akcyzowy powinien zostać uiszczony przez same organy podatkowe.

19. Rząd podniósł, że w tym samym dniu Izba Celna w Szczecinie wydała decyzję stwierdzającą nadpłatę dokonaną przez przedsiębiorstwo skarżącego. Odpis tej decyzji nie został przedłożony Trybunałowi.

20. W dniu 25 maja 2006 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny umorzył postępowanie. Stwierdził, że w świetle decyzji z dnia 24 kwietnia 2006 r., na mocy których zaskarżone decyzje zostały uchylone, nie ma potrzeby dalszego rozpatrywania odwołania skarżącego.

III. POSTĘPOWANIE CYWILNE O ODSZKODOWANIE ZA NIEZGODNE Z PRAWEM DECYZJE PODATKOWE

21. W dniu 15 stycznia 2009 r. skarżący wytoczył powództwo cywilne o odszkodowanie przeciwko Skarbowi Państwa na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego, które regulowały odpowiedzialność cywilną państwa za szkody wynikające z niezgodnych z prawem działań i decyzji (zob. pkt 44–47 poniżej). Skarżący dochodził kwoty 790 839 PLN (187 191 EUR) tytułem zysku utraconego przez jego przedsiębiorstwo w okresie od maja 2003 r. do czerwca 2006 r. Twierdził, że szkoda powstała w wyniku zamrożenia rachunków bankowych przedsiębiorstwa i zajęcia innego mienia; oraz że środki te, które zostały podjęte na podstawie niezgodnych z prawem decyzji władz, uniemożliwiły mu prowadzenie działalności gospodarczej w wyżej wymienionym okresie.

22. W dniu 27 kwietnia 2010 r. Sąd Okręgowy w Szczecinie zasądził na rzecz skarżącego kwotę 759 999 PLN tytułem odszkodowania (183 132 EUR zgodnie z wyliczeniem skarżącego opartym na oficjalnym średnim miesięcznym kursie wymiany Narodowego Banku Polskiego z kwietnia 2010 r.).

23. Sąd krajowy uznał, że skarżący poniósł szkodę z powodu braku możliwości kontynuowania działalności gospodarczej. Po pierwsze, jego przedsiębiorstwo zostało zmuszone do zapłacenia podatku, który nie powinien zostać zapłacony. Po drugie, bez rachunku bankowego i pojazdów, które były przedmiotem zajęcia, skarżący nie był w stanie kontynuować działalności gospodarczej.

24. Aby obliczyć wysokość przedmiotowej szkody, sąd zapoznał się z dokumentacją przedsiębiorstwa oraz zeznaniami podatkowymi skarżącego dotyczącymi podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych poczynawszy od 1999 r. Z dokumentów wynikało, że przedsiębiorstwo skarżącego wygenerowało stratę, a sprzedaż spadła po zajęciu majątku. Sąd miał również na uwadze sprawozdanie i ustne opinie biegłego sądowego, który oszacował szkodę skarżącego na kwotę 768 328 PLN w okresie trzydziestu ośmiu miesięcy. Sąd zakwestionował jednak tę kwotę, zauważając, że sporne decyzje podatkowe miały wpływ na jego działalność

gospodarczą od maja 2003 r. do kwietnia 2006 r. włącznie, czyli przez okres trzydziestu sześciu miesięcy.

25. Sąd potwierdził następnie, że szkoda poniesiona przez skarżącego wynikała z szeregu decyzji wydanych w toku postępowania podatkowego opisanego w pkt 6–20 powyżej. W szczególności, gdyby nie decyzja z dnia 2 sierpnia 2004 r. (zob. pkt 16 powyżej), która doprowadziła do zamrożenia rachunków bankowych skarżącego, byłby on w stanie kontynuować swoją działalność gospodarczą.

26. Wreszcie sąd krajowy nie miał wątpliwości, że decyzje organów z dnia 21 sierpnia 2003 r. i 2 sierpnia 2004 r. nie były zgodne z prawem w rozumieniu art. 417 Kodeksu cywilnego w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 września 2004 r. Sąd odniósł się również do potwierdzenia przez urząd skarbowy, że decyzje stanowiły naruszenie art. 38 ust. 2 pkt 2a ustawy o VAT i § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia z 2002 r.

27. W świetle powyższych rozważań sąd krajowy uznał, że spełnione zostały przesłanki prawne, które art. 417 Kodeksu cywilnego wiąże z odpowiedzialnością cywilną państwa – mianowicie istnienie szkody, niezgodna z prawem decyzja wydana przy wykonywaniu władzy publicznej oraz związek przyczynowo-skutkowy między decyzją a szkodą.

28. Skarb Państwa zaskarżył ten wyrok. Po pierwsze, twierdził, że zaskarżone decyzje podatkowe nie były w sposób oczywisty niezgodne z prawem, ponieważ przepisy dotyczące zwolnienia papierosów z podatku akcyzowego powodowały poważne rozbieżności w ich stosowaniu. Sąd pierwszej instancji nie dokonał zatem kwalifikacji „niezgodności z prawem” wymaganej do zastosowania art. 417 § 1 Kodeksu cywilnego. Po drugie, wywodzono, że sąd pierwszej instancji popełnił błąd przy obliczaniu wysokości szkody. W szczególności w swoich ustnych opiniach powołany przez sąd biegły przeszacował straty za jeden rok z przedmiotowych lat.

29. W dniu 22 grudnia 2010 r. Sąd Apelacyjny w Szczecinie uwzględnił apelację wniesioną przez Skarb Państwa i oddalił powództwo skarżącego.

30. Sąd apelacyjny podzielił stanowisko sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym źródłem szkody poniesionej przez skarżącego była decyzja z dnia 2 sierpnia 2004 r. Sąd apelacyjny nie poczynił żadnych innych ustaleń w zakresie przedmiotowej szkody ani związku przyczynowo-skutkowego.

31. Następnie potwierdził, że decyzja z dnia 24 kwietnia 2006 r. stanowiła orzeczenie o niezgodności z prawem wymagane przez art. 417¹ § 2 Kodeksu cywilnego (zob. pkt 47, 48 i 52 poniżej).

32. Sąd apelacyjny rozwinął następnie argumentację Skarbu Państwa, że doszło do poważnych rozbieżności w wykładni przepisów regulujących kwestię, czy papierosy sprzedawane przez skarżącego w paczkach nabytych od administracyjnych organów egzekucyjnych i nieoznaczone indywidualną ceną detaliczną były zwolnione od akcyzy na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z 2002 r.

33. Zauważono, że w dwóch uchwałach pełnego składu (z dnia 1 czerwca 2007 r. (I FPS 6/07) i z dnia 19 lutego 2009 r. (I FPS 3/09)) Naczelny Sąd Administracyjny, po zbadaniu kwestii prawnych związanych z zagadnieniem poruszonym w przedmiotowej sprawie, ostatecznie wyraził rozbieżne stanowiska prawne. Zdaniem sądu apelacyjnego świadczy to o złożonym charakterze sprawy i trudnościach interpretacyjnych.

34. Sąd apelacyjny stwierdził, że wybór jednej z tych interpretacji był zatem uzasadniony ze strony urzędu skarbowego. W rezultacie naruszenie prawa przez urząd skarbowy nie miało charakteru oczywistego, który powodowałby niezgodność zaskarżonej decyzji z prawem. Powstanie odpowiedzialności cywilnej państwa wymaga, aby błąd co do prawa był kwalifikowany, elementarny i oczywisty. Skarżący został obciążony kosztami w łącznej wysokości 26 205 PLN (około 6566 EUR).

35. W dniu 16 listopada 2011 r. Sąd Najwyższy odmówił przyjęcia do rozpoznania skargi kasacyjnej złożonej przez skarżącego.

WŁAŚCIWE RAMY PRAWNE I PRAKTYKA

I. PRAWO PODATKOWE

36. W czasie istotnym dla sprawy podatek akcyzowy był regulowany przez ustawę o podatku akcyzowym z 1993 r. i rozporządzenie z 2002 r., które to akty uchylono w dniu 1 maja 2004 r.

37. Zgodnie z art. 37 ust. 7 pkt 2 ustawy o podatku akcyzowym z 1993 r., przedsiębiorstwo, które nie było producentem lub importerem papierosów, było zobowiązane do zapłaty podatku akcyzowego od sprzedaży (mającej miejsce po dacie granicznej 1 marca 2001 r.) papierosów, na których nie podano maksymalnej ceny detalicznej. Artykuł 37 ust. 8 regulował stawkę podatku akcyzowego od takiej sprzedaży.

38. Artykuł 38 ust. 2 pkt 2a upoważniał Ministra Finansów do zwolnienia niektórych grup podatników z obowiązku podatkowego w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania.

39. § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia z 2002 r. stanowi:

„Zwalnia się z obowiązku podatkowego w podatku akcyzowym podatników będących sprzedawcami wyrobów akcyzowych, z wyjątkiem podmiotów sprzedających: [...] wyroby akcyzowe podlegające opodatkowaniu tym podatkiem, od których nie zapłacono podatku akcyzowego”.

40. Powyższy przepis rozporządzenia z 2002 r. skutkował wykształceniem się dwóch rozbieżnych linii orzeczniczych. Naczelny Sąd Administracyjny był początkowo konsekwentny w przyznawaniu zwolnienia z podatku akcyzowego przedsiębiorcom sprzedającym papierosy, o których mowa w art. 37 ust. 7 ustawy o podatku akcyzowym z 1993 r. (zob. wyroki: nr I FSK 172/05 z dnia 4 listopada 2005 r.; nr I FSK 401/05 z dnia 4 stycznia 2006 r.; oraz nr I FSK 521/05 z dnia 20 stycznia 2006 r.). W dniu 4 kwietnia

2006 r. zmienił swoje stanowisko (zob. wyrok nr I FSK 762/05). W związku z powyższym pełny skład Naczelnego Sądu Administracyjnego został dwukrotnie wezwany do autorytatywnego rozstrzygnięcia „zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości”.

41. Tym samym w dniu 1 czerwca 2007 r. Naczelny Sąd Administracyjny wydał uchwałę, w której uznał, że w stanie prawnym obowiązującym w 2003 r. podatnicy podatku akcyzowego, którzy prowadzili sprzedaż papierosów, na których nie wskazano maksymalnej ceny detalicznej, byli zwolnieni z obowiązku podatkowego na podstawie § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia z 2002 r. (uchwała nr I FPS 6/07). W dniu 19 lutego 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny powtórzył to orzeczenie w odniesieniu do poprzedniego rozporządzenia regulującego podatek akcyzowy w latach 2001–2003 oraz § 12 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia z 2002 r. (uchwała nr I FPS 3/09).

II. ODPOWIEDZIALNOŚĆ PAŃSTWA ZA SZKODY SPOWODOWANE NIEZGODNYMI Z PRAWEM DECYZJAMI

42. Odpowiedzialność państwa za szkody wyrządzone niezgodnymi z prawem decyzjami uregulowana jest w art. 77 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r., która weszła w życie 17 października 1997 r., oraz w art. 417 i nast. polskiego Kodeksu cywilnego.

43. Artykuł 77 Konstytucji RP stanowi:

„1. Każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej.

2. Ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw”.

44. W brzmieniu obowiązującym do dnia 1 września 2004 r. art. 417 § 1 Kodeksu cywilnego, ustanawiający zasadę ogólną, brzmiał następująco:

„Skarb Państwa ponosi odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez funkcjonariusza państwowego przy wykonywaniu powierzonych mu czynności”.

45. W dniu 1 września 2004 r. weszła w życie ustawa z dnia 17 czerwca 2004 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw („ustawa nowelizująca z 2004 r.”). Stosowne zmiany miały zasadniczo na celu rozszerzenie zakresu odpowiedzialności deliktowej Skarbu Państwa.

46. Zgodnie z przepisami przejściowymi art. 5 ustawy nowelizującej z 2004 r. – art. 417 w brzmieniu obowiązującym przed 1 września 2004 r. ma zastosowanie do wszystkich zdarzeń i sytuacji prawnych, które miały miejsce przed tą datą.

47. Artykuł 417 § 1 Kodeksu cywilnego, w brzmieniu obowiązującym po 1 września 2004 r., stanowi:

„Za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej ponosi odpowiedzialność Skarb Państwa lub

jednostka samorządu terytorialnego lub inna osoba prawna wykonująca tę władzę z mocy prawa”.

48. Artykuł 417¹ § 2 Kodeksu cywilnego stanowi:

„Jeżeli szkoda została wyrządzona przez wydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji, jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu ich niezgodności z prawem, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej”.

49. W praktyce sądów krajowych roszczenie z art. 417¹ Kodeksu cywilnego nie powstaje, jeżeli niezgodność z prawem działania lub zaniechania, z którego wynikła szkoda, nie została stwierdzona w odrębnym postępowaniu (prejudykacie) (zob. wyrok Sądu Okręgowego w Słupsku nr IC 342/16 z dnia 2 lutego 2017 r.).

50. W praktyce sądowej wykształciły się dwie różne interpretacje terminu „niezgodności z prawem”.

51. Jedno ze stanowisk wymaga, aby niezgodność z prawem była spowodowana oczywistym lub rażącym naruszeniem prawa, które nie budzi wątpliwości i ma charakter elementarny i kwalifikowany (zob. wyrok Sądu Okręgowego w Gdańsku z dnia 14 listopada 2012 r., III Ca 140/12). Nie stanowi zatem tak oczywistego i rażącego naruszenia prawa wydanie orzeczenia opartego na jednej z kilku możliwych sądowych wykładni przepisu prawa (zob. wyroki Sądu Najwyższego z: 4 grudnia 2013 r., II BP6/13; 12 września 2008 r., I BP2/08; oraz 9 grudnia 2020 r., V CSK 80/20).

52. Zgodnie z drugim stanowiskiem niezgodność z prawem musi być rozumiana obiektywnie, tj. jako sprzeczność działania/zaniechania z porządkiem prawnym określonym *sensu largo*, co wyklucza możliwość jakiegokolwiek rozróżnienia co do skali lub stopnia bezprawności zachowania. Nie ma zatem podstawy prawnej ani potrzeby wymagania, aby odpowiedzialność z art. 417 Kodeksu cywilnego wynikała tylko z oczywistego naruszenia prawa (zob. m.in. wyroki Sądu Najwyższego z: 8 stycznia 2002 r., I CKN 581/99; 6 lutego 2002 r., V CKN 1248/00; 18 czerwca 2018 r., V CSK 422/09; 19 kwietnia 2012 r., IV CSK 406/11; 19 września 2018 r., ICSK 585/17; i 25 lutego 2022 r., II CSKP 173/22; uchwała Sądu Najwyższego w składzie siedmiu sędziów z dnia 26 kwietnia 2006 r., III CZP 125/05; oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 grudnia 2001 r., SK 18/00). Zgodnie z drugim stanowiskiem rygorystyczna odpowiedzialność władz publicznych za skutki ich niezgodnych z prawem działań jest już wystarczająco zapewniona poprzez ocenę niezgodności z prawem decyzji w odrębnym postępowaniu oraz poprzez wymóg istnienia związku przyczynowo-skutkowego między zaskarżonymi działaniami a wynikającą z nich szkodą. Cel ten nie może być osiągnięty przez różnicowanie skali lub stopnia bezprawności, gdyż wykraczałoby to poza zakres przedmiotowy przepisu i nie miałyby podstawy ustawowej (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2001 r., III CKN 966/00; wyrok

Sądu Okręgowego w Łodzi z dnia 22 kwietnia 2016 r., II Ca 177/16; zob. też uchwałę Sądu Najwyższego wydaną w składzie siedmiu sędziów, cyt. wyżej; a także wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 11 marca 2008 r., II CSK 58/07; z dnia 20 sierpnia 2009 r., II CSK 68/09; i z dnia 18 czerwca 2010 r., V CSK 422/09). Co więcej, pojęcie „rażącego naruszenia prawa” ma charakter wysoce uznaniowy (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 19 kwietnia 2012 r., IV CSK 406/11, oraz cytowany powyżej wyrok Sądu Okręgowego w Łodzi z dnia 22 kwietnia 2016 r.). W aktualnej praktyce orzeczniczej przeważa druga z tych interpretacji (zob. wyroki: Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 5 listopada 2015 r., VI Aca 1593/14; Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 28 czerwca 2017 r., I Aca 133/17; oraz Sądu Okręgowego w Płocku z dnia 23 kwietnia 2018 r., I C 863/12).

53. „Szkoda”, o której mowa w tych przepisach, oznacza szkodę majątkową, którą art. 361 § 2 Kodeksu cywilnego definiuje jako „straty, które poszkodowany poniósł, oraz korzyści, które mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono”.

PRAWO

I. ZARZUCANE NARUSZENIE ART. 1 PROTOKOŁU NR 1 DO KONWENCJI

54. Skarżący zarzucił, powołując się na art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji, że jego przedsiębiorstwo poniosło poważne straty z powodu decyzji podatkowych, które zostały uznane za niezgodne z prawem przed złożeniem przez niego skargi do Trybunału. Przedmiotowa szkoda nie została naprawiona. Sąd cywilny, oddalając powództwo skarżącego o odszkodowanie za szkodę majątkową, zastosował prawo w sposób, który w sposób nieproporcjonalny chronił Skarb Państwa przed roszczeniami osób prywatnych. W rezultacie istniejące przepisy gwarantujące prawo do odszkodowania za szkody spowodowane bezprawnymi działaniami państwa stały się w jego przypadku nieskuteczne i iluzoryczne. Ogólnie rzecz biorąc, na skarżącego nałożono nadmierne indywidualne obciążenie.

55. Odpowiedni artykuł brzmi następująco:

„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”.

A. Dopuszczalność

1. Zarzut wstępny Rządu

56. Rząd podniósł zarzut wstępny, twierdząc, że skarga jest niezgodna *ratione materiae* z Konwencją.

(a) Rząd

57. Rząd twierdził, że skarżący nie posiada żadnego prawa własności, majątku, uzasadnionych oczekiwań ani istotnego interesu, który podlegałby ochronie na podstawie art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji. W szczególności podniósł, że korzystne orzeczenie sądu pierwszej instancji, które zostało ostatecznie uchylone w wyniku apelacji, nie przyznało skarżącemu żadnego prawa własności, które podlegałoby ochronie na podstawie art. 1 Protokołu nr 1.

(b) Skarżący

58. Skarżący podniósł, że jego prawo do uzyskania odszkodowania za szkodę poniesioną przez jego przedsiębiorstwo nie wynikało z korzystnego wyroku pierwszej instancji, lecz raczej z poważnych, negatywnych i nieproporcjonalnych skutków zaskarżonych decyzji podatkowych przed ich unieważnieniem. Konsekwencje te zostały uznane przez sąd krajowy, mimo że ostatecznie powództwo skarżącego o odszkodowanie nie zostało uwzględnione.

59. Skarżący twierdził, że wyrok pierwszej instancji był istotny w zakresie, w jakim potwierdzał, że w okolicznościach jego sprawy zachodzi związek przyczynowo-skutkowy i inne przesłanki odpowiedzialności cywilnej państwa. Podkreślił, że istnienie zaskarżonych niezgodnych z prawem decyzji, poniesiona szkoda i związek przyczynowo-skutkowy między nimi są bezsporne. Skarżący zasadniczo twierdził, że ponieważ ingerencja w jego prawo do poszanowania swego mienia była bezsporna, miał on uzasadnione oczekiwanie, że roszczenie o odszkodowanie, które zgodnie z prawem wynikało z tej ingerencji, zostanie zaspokojone.

2. Ocena Trybunału

(a) Zasady ogólne

60. Trybunał powtarza, że art. 1 Protokołu nr 1, który gwarantuje prawo do ochrony własności, zawiera trzy odrębne zasady: pierwsza zasada zawarta w pierwszym zdaniu pierwszego akapitu ma charakter ogólny i wyraża normę poszanowania mienia; druga zasada zawarta w drugim zdaniu pierwszego akapitu odnosi się do pozbawienia własności i zastrzega warunki takiego pozbawienia własności; trzecia zasada, wyrażona w drugim akapicie, uznaje prawo układających się państw m.in. do regulowania sposobu korzystania

z własności zgodnie z interesem powszechnym. Te trzy zasady nie są jednak „odrębne” w znaczeniu braku powiązania między nimi. Druga i trzecia zasada dotyczą w szczególności przypadków ingerencji w poszanowanie mienia, a zatem należy je interpretować w świetle ogólnej zasady wyrażonej w zasadzie pierwszej (zob., między innymi, *James i Inni przeciwko Zjednoczonemu Królestwu*, 21 lutego 1986 r., pkt 37, Seria A nr 98 i inne sprawy tam cytowane; *J.A. Pye (Oxford) Ltd i J.A. Pye (Oxford) Land Ltd przeciwko Zjednoczonemu Królestwu* [WI], nr 44302/02, pkt 52, ETPC 2007-III; *Iatridis przeciwko Grecji* [WI], nr 31107/96, pkt 55, ETPC 1999-II; *Immobiliare Saffi przeciwko Włochom* [WI], nr 22774/93, pkt 44, ETPC 1999-V; oraz *Hábenczius przeciwko Węgrom*, nr 44473/06, pkt 27, 21 października 2014 r.).

61. Zajęcie mienia w kontekście postępowania sądowego zwykle odnosi się do *uregulowania sposobu korzystania z własności*, co wchodzi w zakres drugiego akapitu art. 1 Protokołu nr 1 (zob. między innymi *Łysak przeciwko Polsce*, nr 1631/16, pkt 76, 7 października 2021 r.). To samo dotyczy strat z działalności gospodarczej wynikających z ogólnych ograniczeń sprzedaży określonego towaru lub z wycofania indywidualnego zezwolenia (zob. *Tre Traktörer AB przeciwko Szwecji*, 7 lipca 1989 r., pkt 54–55, Seria A nr 159, w odniesieniu do wycofania zezwolenia na sprzedaż alkoholu w restauracji; *Pinnacle Meat Processors Company i Inni przeciwko Zjednoczonemu Królestwu* (dec.), nr 33298/96, 21 października 1998 r., w związku z utratą działalności w zakresie przetwórstwa mięsa wynikającą z ograniczeń nałożonych na wykorzystanie określonego materiału bydłowego; oraz *Ian Edgar (Liverpool) Ltd przeciwko Zjednoczonemu Królestwu* (dec.), nr 37683/97, ETPC 2000-I w odniesieniu do utraty działalności gospodarczej wynikającej z zakazu posiadania broni ręcznej). Trybunał przyjął również, że istniała regulacja sposobu korzystania z własności, w przypadku gdy skarżąca spółka, utraciwszy możliwości na rynku, doznała spadku wartości swojego przedsiębiorstwa (zob. *Könyv-Tár Kft i Inni przeciwko Węgrom*, nr 21623/13, pkt 43, 16 października 2018 r., w odniesieniu do spadku wartości kapitału własnego w następstwie utworzenia monopolu państwowego na rynku dystrybucji podręczników szkolnych, oraz *Pannon Plakát Kft i Inni przeciwko Węgrom*, nr 39859/14, pkt 44 i 46, 6 grudnia 2022 r., w związku ze spadkiem wartości przedsiębiorstwa spółki i częściową utratą wartości ekonomicznej nieelastycznych i niezmiennych składników spółki z powodu ustawowych ograniczeń działalności spółki (przydrożne tablice reklamowe), do której przedmiotowe składniki były wykorzystywane).

62. Niezależnie od powyższego, w pewnych okolicznościach „uzasadnione oczekiwanie” uzyskania „składnika majątku” może również korzystać z ochrony art. 1 Protokołu nr 1. Tak więc, w przypadku gdy interes majątkowy ma charakter roszczenia, można uznać, że osoba, której on przysługuje, ma „uzasadnione oczekiwanie”, jeżeli istnieje wystarczająca podstawa dla tego interesu w prawie krajowym, na przykład gdy istnieje

utrwalone orzecznictwo sądów krajowych potwierdzające jego istnienie (zob. *Kopecký przeciwko Słowacji* [WI], nr 44912/98, pkt 52, ETPC 2004-IX; *Draon przeciwko Francji* [WI], nr 1513/03, pkt 68, 6 października 2005 r.; *Anheuser-Busch Inc. przeciwko Portugalii* [WI], nr 73049/01, pkt 65, ETPC 2007-I; oraz *Pressos Compania Naviera S.A. i Inni przeciwko Belgii*, 20 listopada 1995 r., pkt 31, Seria A nr 332).

63. Nie można jednak mówić o uzasadnionym oczekiwaniu w sytuacji, gdy istnieje spór w przedmiocie prawidłowej wykładni i stosowania prawa krajowego, a wnioski skarżących są następnie odrzucane przez sądy krajowe (zob. *Kopecký*, cyt. wyżej, pkt 50).

64. W związku z tym wykładnia i stosowanie prawa krajowego należą przede wszystkim do władz krajowych, w szczególności do sądów. Kompetencja Trybunału do sprawdzania prawidłowości wykładni i zastosowania prawa krajowego jest ograniczona, a jego zadaniem nie jest zastępowanie sądów krajowych; jego rolą jest raczej zapewnienie, aby orzeczenia tych sądów nie były obarczone wadą arbitralności lub aby pod innym względem nie były w oczywisty sposób nieuzasadnione (zob. *Topallaj przeciwko Albanii*, nr 32913/03, pkt 89, 21 kwietnia 2016 r., oraz *Weitz przeciwko Polsce* (dec.), nr 37727/05, 23 czerwca 2009 r.).

(b) Zastosowanie tych zasad w niniejszej sprawie

65. W niniejszej sprawie podniesiony przez Rząd zarzut niezgodności koncentrował się na rzekomym braku uzasadnionego oczekiwania uzyskania korzystnego orzeczenia w odniesieniu do odszkodowania za utratę działalności gospodarczej (zob. pkt 57 powyżej).

66. Z kolei argumentacja skarżącego opierała się zarówno na doktrynie regulowania sposobu korzystania z własności, jak i doktrynie uzasadnionych oczekiwań. Skarżący twierdził zatem, że jego prawo własności wynikało przede wszystkim z poniesionej przez niego szkody, mianowicie strat wynikających z niezgodnych z prawem decyzji podatkowych dotyczących jego działalności gospodarczej oraz z zajęcia jego własności (zob. pkt 58 i 59 powyżej). W związku z tym skarżący obliczył zysk, który jego przedsiębiorstwo miało utracić w okresie od maja 2003 r. do czerwca 2006 r., tj. w czasie, gdy jego prawa własności w odniesieniu do majątku jego przedsiębiorstwa i jego własnego majątku prywatnego zostały naruszone decyzjami o zastosowaniu tymczasowych środków zajęcia (z dnia 19 maja 2003 r.) i późniejszymi decyzjami dotyczącymi jego zobowiązań z tytułu podatku akcyzowego (z dnia 21 sierpnia 2003 r. i 2 sierpnia 2004 r.; zob. pkt 6, 7, 13, 14, 16 i 21 powyżej). Przed sądem krajowym skarżący twierdził zatem, że poniósł szkodę pieniężną w wysokości około 190 403 EUR (obliczoną według kursu wymiany ze stycznia 2009 r.; zob. pkt 21 powyżej). Ponadto skarżący zasadniczo twierdził, że miał uzasadnione oczekiwania co do uzyskania odszkodowania, ponieważ jego roszczenie cywilne spełniało wszystkie przesłanki prawne (zob. pkt 54, 58 i 59 powyżej).

67. Trybunał powtarza, że art. 1 Protokołu nr 1 ma zastosowanie jedynie do istniejącego stanu posiadania danej osoby i nie kreuje prawa do nabycia własności (zob. *Stummer przeciwko Austrii* [WI], nr 37452/02, pkt 82, ETPC 2011). Przyszłych dochodów nie można uznawać za „własność”, chyba że jest to dochód już uzyskany lub definitywnie należny (zob. *Anheuser-Busch Inc. przeciwko Portugalii* [WI], nr 73049/01, pkt 64, ETPC 2007 I; oraz *Juszczyszyn przeciwko Polsce*, nr 35599/20, pkt 344, 6 października 2022 r., z dalszymi odniesieniami). Mając to na uwadze, Trybunał nie ma żadnych wątpliwości, że zgodna z prawem działalność gospodarcza i prawa majątkowe skarżącego zostały naruszone przez ograniczenia nałożone przez szereg decyzji organów podatkowych dotyczących wykorzystania składników majątku należących do przedsiębiorstwa skarżącego i jego własnego majątku prywatnego. Istotnie, Trybunał wielokrotnie orzekał, że zajęcie pociąga za sobą szkodę (zob. na przykład *Borzhonov przeciwko Rosji*, nr 18274/04, pkt 61, 22 stycznia 2009 r.). W szczególności Trybunał orzekł również, że zajęcie, które nałożyło tymczasowe ograniczenie na rozporządzanie własnością skarżącego związaną z jego zgodną z prawem działalnością gospodarczą, nieuchronnie miało wpływ na zdolność tej działalności do normalnego funkcjonowania (zob. *JGK Statyba Ltd i Guselnikovas przeciwko Litwie*, pkt 115 i 129, 5 listopada 2013 r., oraz *Džinić przeciwko Chorwacji*, nr 38359/13, pkt 61 i 68 *in fine*, 17 maja 2016 r., z dalszymi odniesieniami; por. także *Jucys przeciwko Litwie*, nr 5457/03, pkt 34, 8 stycznia 2008 r.). Z takiego stanu rzeczy wynika, że przedsiębiorstwo skarżącego poniosło również szkodę w zakresie jego wartości ekonomicznej, wartości firmy i klientów, które zostały swobodnie nabyte przez lata prowadzenia jego działalności gospodarczej. Istnienie takiej szkody zostało faktycznie potwierdzone przez sąd cywilny pierwszej instancji (zob. pkt 23–27 powyżej), mimo że kwestia ta nie była dalej rozpatrywana przez sądy wyższej instancji w świetle argumentów podniesionych przez pozwanego w apelacji.

68. W świetle powyższych rozważań i utrwalonego orzecznictwa, jak opisano powyżej, Trybunał stwierdza, że interesy skarżącego wchodzą w zakres praw chronionych na mocy art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji (zob. pkt 60 i 61 powyżej).

(c) Decyzja w sprawie dopuszczalności

69. Z powyższych rozważań wynika, że skarga nie może zostać odrzucona jako niezgodna *ratione materiae* z postanowieniami Konwencji lub Protokołów do niej.

70. Trybunał zauważa, że skarga nie jest w sposób oczywisty nieuzasadniona w rozumieniu art. 35 ust. 3 lit. a Konwencji ani nie jest niedopuszczalna na jakiegokolwiek innej podstawie. Tym samym należy uznać ją za dopuszczalną.

B. Przedmiot skargi

1. Stanowiska stron

(a) Skarżący

71. Skarżący twierdził, że ustanowienie hipotek na jego nieruchomościach, zamrożenie jego firmowych rachunków bankowych i zajęcie jego samochodów, a także egzekucja zobowiązań podatkowych, z których wszystkie zostały zatwierdzone w postępowaniu podatkowym uznanym za niezgodne z prawem, stanowiły ingerencję w jego działalność gospodarczą w takim stopniu, że jego przedsiębiorstwo odnotowało poważne straty.

72. Skarżący twierdził, że obciążenie, które musiał ponieść, było nadmierne. Po pierwsze, interes finansowy państwa byłby wystarczająco zabezpieczony poprzez obciążenie hipoteką jedynie jego nieruchomości, gdyż jej wartość wielokrotnie przewyższała wartość kwestionowanych zobowiązań podatkowych. Po drugie, wbrew twierdzeniom Rządu, zniesienie środków nie nastąpiło tak szybko, jak to możliwe. Gdyby bowiem organy podatkowe były w stanie stwierdzić, przed ujednoliceniem przez Naczelny Sąd Administracyjny, że sporna decyzja podatkowa była niezgodna z prawem, powinny były uchylić przedmiotowe środki znacznie wcześniej, podczas gdy w rzeczywistości obowiązywały one przez okres aż trzech lat. Po trzecie, szkoda, jaką poniosło przedsiębiorstwo skarżącego, nie została naprawiona z powodu drastycznego ograniczenia odpowiedzialności Skarbu Państwa wobec osób prywatnych. Możliwość dochodzenia odszkodowania była zatem teoretyczna i nieskuteczna. Wymóg, aby niezgodność z prawem była rażąca lub oczywista, co stanowiło kwalifikację subiektywną, pozostawiał zbyt wiele niemożliwej do zweryfikowania swobody i miejsca na arbitralność ze strony sądu krajowego orzekającego w sprawie.

(b) Rząd

73. Rząd wywodził, że istnieją skuteczne ramy prawne zapewniające naprawienie szkód spowodowanych niezgodnymi z prawem decyzjami władz państwowych.

74. Decyzje określające zobowiązania podatkowe skarżącego nie były jednak niezgodne z prawem *per se*, lecz raczej były wadliwe z powodu naruszenia prawa wynikającego z istnienia dwóch sprzecznych linii orzeczniczych w zakresie prawa podatkowego. Późniejsze ujednolicenie linii orzeczniczej przez Naczelny Sąd Administracyjny w latach 2007 i 2009 nie spowodowało, że wcześniejsze decyzje podatkowe stały się niezgodne z prawem tylko dlatego, że były zgodne z obowiązującą wówczas linią orzeczniczą.

75. Ponadto nałożenie środków było uzasadnione, jak wskazano w uzasadnieniu odpowiednich decyzji, potrzebą ochrony interesów Skarbu

Państwa oraz ponieważ wartość majątku trwałego przedsiębiorstwa skarżącego nie była wystarczająca do pokrycia jego zobowiązań podatkowych i istniało ryzyko, że nie wywiąże się on z tych zobowiązań.

76. Rząd stwierdził również, że zaskarżone środki nie były nieproporcjonalnie uciążliwe dla skarżącego. Wartość zabezpieczonych przedmiotów odzwierciedlała wysokość jego zobowiązań z tytułu podatku akcyzowego. Wykonywanie środków zostało częściowo wstrzymane w latach 2005 i 2006. Niezwłocznie po zniesieniu środków wydano decyzję stwierdzającą, że skarżący dokonał nadpłaty podatku.

77. Ogólnie rzecz biorąc, Rząd stwierdził, że w niniejszej sprawie władze krajowe zachowały właściwą równowagę między indywidualnymi interesami skarżącego a interesami publicznymi.

(c) Strona trzecia

78. -Helsińska Fundacja Praw Człowieka („Fundacja”) podniosła, że system polskiego prawa podatkowego opiera się na mechanizmie samowymiaru podatkowego. Innymi słowy, obowiązkiem podatnika jest ustalenie, w oparciu o obowiązujące przepisy podatkowe, czy i w jakiej wysokości jest on zobowiązany do zapłaty, a następnie uiszczenie odpowiedniej kwoty na rzecz organów podatkowych. Zdaniem Fundacji, system samowymiaru podatku w połączeniu z konstytucyjną zasadą praworządności i zasadą zaufania do państwa wymaga, aby prawo podatkowe było spójne, dostatecznie konkretne, stabilne, funkcjonalne i jasno skonstruowane.

79. Prawo podatkowe w Polsce, w ocenie Fundacji, nie spełnia tych wymogów – jest skomplikowane i trudne w interpretacji. Każdego roku organy podatkowe wydają oficjalne interpretacje różnych przepisów podatkowych w odniesieniu do 33 000 wniosków indywidualnych. W latach 2008-16 wydano prawie 302 000 takich oficjalnych interpretacji podatkowych. Tak duże zapotrzebowanie na interpretacje podatkowe świadczy o tym, że prawo podatkowe jest dla podatników bardzo niejednoznaczne. Co więcej, prawo podatkowe jest nieprzewidywalne i ulega ciągłym zmianom. Przykładowo, w ciągu siedmiu lat od wejścia w życie ustawy o VAT (2004–2011) zmieniono 698 przepisów, w tym jeden artykuł zmieniano czternaście razy. Tylko w 2013 r. ustawa o VAT była nowelizowana sześć razy. Została ona ponownie znówelizowana w 2016 r., ponieważ w życie weszły 1784 strony nowych przepisów bezpośrednio regulujących kwestie podatkowe.

80. Fundacja stwierdziła również, że podatnicy są zniechęceni do pozywania państwa za niezgodne z prawem decyzje podatkowe ze względu na wysokie koszty i nikłe szanse wygrania takich spraw. Przedstawiła ona statystyki, z których wynikało, że w latach 2010–2016 polskie sądy rozpoznały 112 pozwów o odszkodowanie za niezgodne z prawem decyzje podatkowe. Skarb Państwa wygrał dziewięćdziesiąt cztery z tych spraw.

2. Ocena Trybunału

(a) Zasady ogólne

81. W kontekście ingerencji w prawo własności pierwszym i najważniejszym wymogiem wynikającym z art. 1 Protokołu nr 1 jest to, aby była ona zgodna z prawem: w akapicie drugim uznaje się, że państwa mają prawo do uregulowania sposobu korzystania z własności poprzez wydawanie „ustaw” (zob. *Iatridis*, cyt. wyżej, pkt 58; *Były Król Grecji i Inni przeciwko Grecji* [WI], nr 25701/94, pkt 79, ETPC 2000-XII; oraz *Broniowski przeciwko Polsce* [WI], nr 31443/96, pkt 147, ETPC 2004-V). Oznacza to, że ingerencja powinna być zgodna z prawem krajowym, a samo prawo powinno być wystarczającej jakości, aby umożliwić skarżącemu przewidzenie konsekwencji jego zachowania. Jeśli chodzi o zgodność z prawem krajowym, Trybunał ma ograniczone uprawnienia w tym zakresie, ponieważ jest to kwestia, która przede wszystkim leży w kompetencji sądów krajowych (zob. *OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos przeciwko Rosji*, nr 14902/04, pkt 559, 20 września 2011 r., z dalszymi odniesieniami).

82. Ponadto, niezależnie od tego, czy sprawa jest analizowana w kategoriach pozytywnego zobowiązania państwa, czy też w kategoriach ingerencji organu publicznego, która musi być uzasadniona, zasadniczo nie ma różnicy co do podlegających zastosowaniu kryteriów. W szczególności należy mieć na uwadze sprawiedliwą równowagę między konkurującymi ze sobą interesami jednostki i całej społeczności. Prawdą jest również, że cele wymienione w art. 1 Protokołu nr 1 mogą mieć pewne znaczenie dla oceny, czy zachowana została równowaga między wymogami interesu publicznego a podstawowym prawem własności skarżącego. W obu kontekstach państwo posiada pewien margines oceny przy ustalaniu kroków, które należy podjąć w celu zapewnienia zgodności z Konwencją (zob. *Broniowski*, cyt. wyżej, pkt 144, oraz *JGK Statyba Ltd i Guselnikovas*, cyt. wyżej, pkt 118, z dalszymi odniesieniami).

83. Pozytywne zobowiązania wynikające z art. 1 Protokołu nr 1 mogą pociągać za sobą podjęcie środków niezbędnych do ochrony praw własności, w szczególności gdy istnieje bezpośredni związek między środkami, których skarżący może zasadnie oczekiwać od władz, a skutecznym korzystaniem przez niego z jego własności, nawet w sprawach dotyczących sporów sądowych między podmiotami prywatnymi. Oznacza to w szczególności, że państwa są zobowiązane do zapewnienia sądowego mechanizmu skutecznego rozstrzygania sporów majątkowych oraz do zapewnienia zgodności tych mechanizmów z zabezpieczeniami proceduralnymi i materialnymi zapisanymi w Konwencji. Zasada ta ma tym większe zastosowanie, gdy samo państwo pozostaje w sporze z jednostką (zob. *Plechanow przeciwko Polsce*, nr 22279/04, pkt 99 i 100, 7 lipca 2009 r.).

84. Prawo do odszkodowania nie jest nieodłącznym elementem drugiego akapitu art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji dotyczącego uregulowania sposobu korzystania z własności (zob. *J.A. Pye (Oxford) Ltd i J.A. Pye (Oxford) Land Ltd*, cyt. wyżej, pkt 79; oraz *Banér przeciwko Szwecji*, nr 11763/85, decyzja Komisji z dnia 9 marca 1989 r., Zbiór Decyzji i Raportów 60, s. 128, na s. 142). Wynika z tego, że w przypadku gdy chodzi o środek regulujący sposób korzystania z własności, brak odszkodowania nie jest sam w sobie wystarczający, aby stanowić naruszenie art. 1 Protokołu nr 1. Niemniej jest to czynnik, który należy wziąć pod uwagę przy ustalaniu, czy osiągnięto sprawiedliwą równowagę (zob. *Anonymos Touristiki Etairia Xenodocheia Kritis przeciwko Grecji*, nr 35332/05, pkt 45, 21 lutego 2008 r., oraz *Depalle przeciwko Francji* [WI], nr 34044/02, pkt 91, ETPC 2010, z dalszymi odniesieniami). Przykładowo, w sprawie, w której władze dokonały zajęcia i przetrzymywały przedmioty stanowiące dowody rzeczowe w postępowaniu karnym, Trybunał uznał, że – w kontekście art. 13 w związku z art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji – ustawodawstwo krajowe powinno przewidywać możliwość wszczęcia postępowania przeciwko państwu i dochodzenia odszkodowania za wszelkie szkody wynikające z niedopełnienia przez władze obowiązku zapewnienia bezpieczeństwa i należytego stanu przedmiotów. W szczególności dotyczy to przypadków, gdy sama ingerencja została uznana za niezgodną z prawem (zob. *mutatis mutandis*, *Karamitrov i Inni przeciwko Bułgarii*, nr 53321/99, pkt 77, 10 stycznia 2008 r.).

(b) Zastosowanie powyższych zasad w niniejszej sprawie

85. Trybunał zauważył, że niniejsza skarga dotyczy szeregu ograniczeń wprowadzonych w następstwie decyzji o zastosowaniu tymczasowych środków zajęcia (z dnia 19 maja 2003 r.) oraz późniejszych decyzji dotyczących zobowiązań skarżącego z tytułu podatku akcyzowego (z dnia 21 sierpnia 2003 r. i 2 sierpnia 2004 r.). Ograniczenia te wpłynęły na wykonywanie praw własności skarżącego w odniesieniu do majątku jego przedsiębiorstwa i jego własnego majątku prywatnego (zob. pkt 23, 25 i 30 powyżej) i, jak twierdził skarżący, wyrządziły mu wymierną szkodę majątkową (utrata działalności gospodarczej). Przedmiotowe decyzje podatkowe zostały później uznane za niezgodne z prawem i uchylone (zob. pkt 18 i 19 powyżej).

86. Rząd twierdził, że decyzje określające zobowiązania podatkowe skarżącego nie były niezgodne z prawem *per se*, lecz raczej były wadliwe z powodu naruszenia prawa wynikającego z istnienia dwóch sprzecznych linii orzeczniczych dotyczących prawa krajowego (zob. pkt 40 powyżej). Praktyka krajowa została później ujednolicona przez Naczelny Sąd Administracyjny, ale w czasie istotnym dla sprawy początkowy wynik postępowania podatkowego odzwierciedlał jedną z sądowych wykładni odpowiednich przepisów dotyczących podatku akcyzowego (zob. pkt 41

powyżej). Skarżący utrzymywał natomiast, że decyzje określające jego zobowiązania podatkowe z tytułu podatku akcyzowego były niezgodne z prawem, niezależnie od istnienia różnych wykładni sądowych odpowiednich przepisów; w rzeczywistości zaskarżone decyzje zostały unieważnione przed ujednoliceniem praktyki. Ponadto twierdził zasadniczo, że odpowiednie przepisy dotyczące zobowiązań z tytułu podatku akcyzowego nie były jasne (zob. pkt 79 i 80 powyżej). Trybunał odnotowuje zatem rozbieżne stanowiska stron co do zgodności z prawem ingerencji.

87. Trybunał uważa za istotne powtórzenie, że w przedmiotowej sprawie środki pociągające za sobą zajęcie własności skarżącego miały na celu zapewnienie uiszczenia podatku akcyzowego należnego z tytułu prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Jego zobowiązania podatkowe były początkowo przedmiotem analizy (począwszy od 19 maja 2003 r.; zob. pkt 6–9 powyżej), a następnie zostały ustalone i stały się wykonalne w wyniku dziewięciu decyzji wydanych przez organy podatkowe pierwszej i drugiej instancji (począwszy od 21 sierpnia 2003 r.; zob. pkt 13, 14 i 16 powyżej). Środki te pozostały w mocy (przypuszczalnie przy stopniowym wstrzymywaniu ich wykonania w 2005 r. i na początku 2006 r.; zob. pkt 17 powyżej) do dnia 24 kwietnia 2006 r., kiedy to zaskarżone decyzje podatkowe w odniesieniu do zobowiązań skarżącego z tytułu podatku akcyzowego zostały uchylone (zob. pkt 18 powyżej).

88. W okolicznościach niniejszej sprawy Trybunał uważa, że ograniczenie prawa skarżącego do poszanowania swego mienia nie jest samo w sobie przedmiotem krytyki, w szczególności w świetle uzasadnionego celu i marginesu oceny przyznanego w akapicie drugim art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji. Ryzyko związane z takim systemem polega jednak na tym, że może on nadmiernie ograniczyć zdolność skarżącego do zarządzania swoją własnością, zwłaszcza jeśli postępowanie jest przewlekłe, jak miało to miejsce w niniejszej sprawie. Ponadto Trybunał nie jest przekonany, że władze krajowe w wystarczającym stopniu rozważyły możliwość podjęcia mniej inwazyjnych środków w odniesieniu do własności skarżącego.

89. Trybunał zauważył także, że sąd pierwszej instancji uwzględnił powództwo skarżącego i zasądził na jego rzecz odszkodowanie w kwocie zbliżonej do dochodzonej przez niego kwoty. Sąd krajowy, uwzględniając opinię biegłego, uznał, że po zamrożeniu rachunku bankowego i zajęciu pojazdów skarżący nie był w stanie kontynuować swojej działalności gospodarczej i poniósł znaczne straty (zob. pkt 22 i 24 powyżej). Sąd ten uznał również, że spośród licznych decyzji, które zostały wydane przez władze począwszy od 19 maja 2003 r., to właśnie decyzja Izby Celnej w Szczecinie z dnia 2 sierpnia 2004 r. miała fatalne skutki dla działalności skarżącego. Decyzja ta doprowadziła do zamrożenia rachunków bankowych skarżącego i skutecznie utrudniła mu dokonywanie czynności w ramach działalności gospodarczej (zob. pkt 25 powyżej).

90. Trybunał jest zdania, że – pomimo ostatecznego uchylenia tego wyroku przez sąd apelacyjny – ustalenia faktyczne poczynione przez sąd pierwszej instancji wskazują, że skarżący rzeczywiście poniósł znaczną szkodę majątkową oraz że przedmiotowa szkoda została bezpośrednio spowodowana przez środki zarządzane przez różne organy państwowe (zob. *mutatis mutandis*, *Tarnawczyk przeciwko Polsce*, nr 27480/02, pkt 104, 7 grudnia 2010 r.).

91. Skarżący został zatem zmuszony do poniesienia istotnych konsekwencji finansowych rozbieżnej praktyki władz publicznych, podczas gdy to państwo ponosi odpowiedzialność za błędy lub zaniechania wynikające z ich działań.

92. W świetle powyższych rozważań Trybunał stwierdza, że ograniczenia nałożone na majątek prywatny i majątek przedsiębiorstwa skarżącego na okres trzech lat stanowiły dla niego indywidualne i nadmierne obciążenie, naruszając „sprawiedliwą równowagę”, która powinna być zachowana między ochroną prawa własności a wymogami interesu powszechnego (zob. *mutatis mutandis*, *Dżinić*, cyt. wyżej, oraz *Lachikhina przeciwko Rosji*, nr 38783/07, 10 października 2017 r.).

93. Tym samym doszło do naruszenia art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji.

II. ZASTOSOWANIE ART. 41 KONWENCJI

94. Artykuł 41 Konwencji stanowi:

„Jeżeli Trybunał stwierdzi, że nastąpiło naruszenie Konwencji lub jej Protokołów, oraz jeżeli prawo wewnętrzne zainteresowanej Wysokiej Układającej się Strony pozwala tylko na częściowe usunięcie konsekwencji tego naruszenia, Trybunał orzeka, gdy zachodzi taka potrzeba, o przyznaniu słusznego zadośćuczynienia pokrzywdzonej stronie”.

95. Skarżący dochodził kwoty 183 132 euro (EUR) tytułem odszkodowania za szkodę majątkową. Wyjaśnił, że kwota ta stanowi równowartość strat, które poniósł, nie będąc w stanie prowadzić działalności gospodarczej z powodu zaskarżonego zajęcia. Odpowiadała ona również kwocie zasądzonej przez sąd pierwszej instancji w postępowaniu cywilnym (zob. pkt 22 powyżej). W przypadku gdyby Trybunał nie zasądził żadnego odszkodowania tytułem szkody majątkowej, skarżący domagał się kwoty 100 000 EUR tytułem zadośćuczynienia za szkodę niemajątkową w związku z cierpieniem spowodowanym „trudnościami w jego życiu zawodowym i prywatnym”.

96. Rząd twierdził, że roszczenie skarżącego w odniesieniu do szkody majątkowej było bezpodstawne, a roszczenie w odniesieniu do szkody niemajątkowej było niesprecyzowane, nieuzasadnione, a w każdym razie wygórowane.

97. W okolicznościach niniejszej sprawy Trybunał uważa, że w zakresie dotyczącym przyznania odszkodowania nie jest jeszcze możliwe

rozstrzygnięcie kwestii zastosowania art. 41 (zob. *Łysak*, cyt. wyżej, pkt 96). W tej sytuacji kwestia ta powinna zostać zastrzeżona do dalszego rozstrzygnięcia, a dalszy bieg sprawy ustalony z uwzględnieniem ewentualnego porozumienia pomiędzy Rządem a skarżącym (Reguła 75 §§ 1 i 4 Regulaminu Trybunału).

Z POWYŻSZYCH WZGLĘDÓW TRYBUNAŁ
JEDNOGŁOŚNIE

1. *uznaje* skargę za dopuszczalną;
2. *uznaje*, że doszło do naruszenia art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji;
3. *stwierdza*, że kwestia zastosowania art. 41 Konwencji nie jest gotowa do rozstrzygnięcia i w związku z tym,
 - (a) zastrzega sobie prawo do jej rozstrzygnięcia;
 - (b) wzywa Rząd i skarżącego do przedstawienia, w ciągu trzech miesięcy od dnia, w którym wyrok stanie się ostateczny, zgodnie z art. 44 ust. 2 Konwencji, swoich pisemnych uwag dotyczących wysokości odszkodowania, które ma być przyznane skarżącemu, w szczególności do poinformowania Trybunału o ewentualnym zawartym przez nich porozumieniu;
4. *zastrzega* sobie prawo do dalszego trybu postępowania i uprawnia Przewodniczącego Izby do jego określenia w razie konieczności.

Sporządzono w języku angielskim i obwieszczono pisemnie w dniu 5 października 2023 r., zgodnie z Regułą 77 §§ 2 i 3 Regulaminu Trybunału.

Renata Degener
Kancierz

Marko Bošnjak
Przewodniczący