

ARTUR MUDRECKI<sup>1</sup>

# Ochrona praw podatników w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu

## Streszczenie

Jednym z najbardziej skutecznym systemów ochrony praw człowieka jest system zawarty w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka. Europejski Trybunał Praw Człowieka do 2010 r. jedynie w nielicznych wypadkach zajmował się sprawami podatkowymi, ponieważ co do zasady wykluczał tę kategorię spraw spod swojej jurysdykcji w dziedzinie ochrony praw podatnika. Zawsze jednak sprawy te były kwalifikowane – stosownie do wymogów art. 6 EKPCz – jako sprawy karne, bądź cywilne (majątkowe). Znacząca zmiana w podejściu ETPCz do spraw z elementem podatkowym nastąpiła od 2011 r. Ze względu na ochronę prawa własności zawartą w Protokole nr 1 ETPCz przyznał podatnikom ochronę związaną ze zwrotem podatku od wartości dodanej w sytuacji, gdy podatnik po swojej stronie wywiązał się z obowiązków ewidencyjnych. Przyjęta linia orzecznictwa ma charakter dominujący, ale aby uznać ją za utrwaloną, potrzebna jest większa niż dotychczas liczba orzeczeń ETPCz. Nie ulega wątpliwości, że zmienione orzecznictwo ETPCz może wywierać istotny wpływ na orzecznictwo sądów administracyjnych w Polsce.

**Słowa kluczowe:** prawa podatnika, Europejski Trybunał Praw Człowieka, orzecznictwo ETPCz

---

<sup>1</sup> Prof. ALK dr hab. Artur Mudrecki – Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie; e-mail: amudrecki@kozminski.edu.pl; ORCID: 0000-0002-3731-5271.

ARTUR MUDRECKI

# Protection of Taxpayer Rights in the Light of the Judicial Decisions of the European Court of Human Rights

## Abstract

One of the most effective systems of protection of human rights is the system defined in the European Convention of Human Rights. Until 2010, the European Court of Human Rights had rarely handled tax cases because, in principle, it excluded this category of cases from its jurisdiction in the field of the protection of taxpayer rights. Such cases had always been qualified – in accordance to the requirements of Article 6 of the European Convention on Human Rights – as criminal or civil (property-related) cases. A major change in the ECHR’s approach to cases featuring tax-related aspects occurred in 2011. Given the protection of the right to property as set out in Protocol No. 1, the ECHR granted taxpayers protection related to the return of value added tax in situations in which the taxpayer fulfilled their record-keeping obligations. The adopted trend in the issued decisions is seen to be dominant, but to be considered grounded, a greater number of ECHR judicial decisions than at present is needed. There is no doubt that the new tendency in the judicial decisions issued by the ECHR may have a major impact on the decisions issued by administrative courts in Poland.

**Keywords:** Taxpayer rights, European Court of Human Rights, judicial decisions of the ECHR

## Uwagi ogólne

Problematyka ochrony praw podatnika staje się odrębną i cieszącą się coraz większym zainteresowaniem sferą badań z zakresu praw człowieka. Prawa podatnika do ochrony jego własności czy też rzetelnego procesu należy zaliczyć do praw podstawowych, ponieważ mają swoje umocowanie w przepisach konstytucyjnych i umowach międzynarodowych.

Najważniejszym dokumentem w systemie ochrony praw człowieka w Europie jest Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. Istotną rolę w dziedzinie wytyczania standardów ochrony praw człowieka odgrywa Europejski Trybunał Praw Człowieka w Strasburgu (dalej w skrócie: ETPCz, Trybunał). Dotychczas Trybunał sporadycznie zajmował się prawami podatnika, jednak w okresie ostatnich trzech lat orzecznictwo uległo radykalnej zmianie, w szczególności ze względu na konieczność ochrony prawa własności.

Celem artykułu jest dokonanie analizy orzecznictwa ETPCz odnoszącego się do ochrony praw podatnika. Należy zwrócić uwagę na istotną zmianę orzecznictwa we wspomnianym zakresie. Na tym tle niezwykle ważne staje się bowiem udzielenie odpowiedzi na pytania, czy owa zmiana ma charakter trwały, co zdecydowanie zwiększa standard w zakresie ochrony praw podatnika, oraz czy można uznać, że w tym obszarze judykatury ETPCz mamy już do czynienia z utrwaloną linią orzecznictwa.

## Rola Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w ochronie praw człowieka

Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (sporządzona przez państwa członkowskie Rady Europy w dniu 4 listopada 1950 r. w Rzymie; dalej w skrócie: EKPCz lub Konwencja) weszła w życie w dniu 3 września 1953 r.<sup>2</sup> i stała się najważniejszym dokumentem w europejskim systemie ochrony praw człowieka. Konieczność uzyskania konsensusu wśród państw założycieli Rady Europy spowodowała, że katalog ustalonych w EKPCz praw był świadomie ograniczony do najważniejszych praw. Mimo to Konwencja jest znaczącą umową wielo-

---

<sup>2</sup> M.A. Nowicki, *Wokół konwencji europejskiej*, Warszawa 1992, s. 11–12.

stronną podpisaną przez tę organizację i jednocześnie stanowi główne ogniwo w europejskim systemie praw człowieka<sup>3</sup>.

Polska została przyjęta do Rady Europy 26 listopada 1991 r., niemal rok później 10 listopada 1992 r. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej ratyfikował Konwencję<sup>4</sup>, która po opublikowaniu zaczęła obowiązywać na terytorium Polski w dniu 19 stycznia 1993 r.<sup>5</sup>. Natomiast uznanie kompetencji Europejskiej Komisji Praw Człowieka oraz jurysdykcji Europejskiego Trybunału Praw Człowieka nastąpiło z dniem 1 maja 1993 r. Przyjęto przy tym, że znajdują one zastosowanie w stosunku do spraw, które dotyczą orzeczeń wydanych po dniu 30 kwietnia 1993 r.<sup>6</sup>. Rzeczypospolita Polska w kolejnych latach ratyfikowała protokoły dodatkowe EKPCz. Miało to odpowiednio miejsce w odniesieniu: do protokołów dodatkowych nr 1, 4, 9 w 1995 r.<sup>7</sup>, do protokołu nr 11 w 1998 r.<sup>8</sup>, do protokołu nr 6 w 2000 r.<sup>9</sup>, do protokołu nr 7 w 2003 r.<sup>10</sup>, do protokołu nr 14 w 2006 r.<sup>11</sup> i do protokołu nr 13 w 2014 r.<sup>12</sup>.

Jak sygnalizowano wyżej, główną rolę w dziedzinie wytyczania europejskich standardów ochrony praw człowieka w praktyce odgrywa – działający w ramach struktur Rady Europy – Europejski Trybunał Praw Człowieka w Strasburgu. Podstawy funkcjonowania Europejskiego Trybunału Praw Człowieka zostały określone w rozdziale II EKPCz oraz w Regulaminie Europejskiego Trybunału Prawa Człowieka (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284/1).

Trybunał składa się z sędziów, których liczba równa jest liczbie Wysokich Układających się Stron (art. 20 EKPCz). W art. 26 ust. 1 i ust. 2 EKPCz przyjęto w szczególności, że w celu rozpatrzenia wniesionych spraw Trybunał zasiada w składzie jednego sędziego, komitetów trzech sędziów, Izby siedmiu sędziów (która może być ograniczona czasowo do pięciu sędziów) i Wielkiej Izby w składzie siedemnastu sędziów oraz że komitety tworzone są przez Izby Trybunału na czas wyznaczony.

<sup>3</sup> P. Hofmański, *Komentarz do wybranych przepisów Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, [w:] E. Zielińska (red.), *Standardy Prawne Rady Europy. Teksty i komentarze*, t. 3, *Prawo karne*, Warszawa 1997, s. 74.

<sup>4</sup> A. Rzepliński, *Obowiązki obywatelskie. Cywilne nieposłuszeństwo*, [w:] A. Rzepliński (red.), *Prawa człowieka a policja. Problemy teorii i praktyki*, Legionowo 1994, s. 160.

<sup>5</sup> Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284, 285.

<sup>6</sup> Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 286.

<sup>7</sup> Dz.U. z 1995 r. Nr 36, poz. 178 i 179.

<sup>8</sup> Dz.U. z 1998 r. Nr 147, poz. 962.

<sup>9</sup> Dz.U. z 2001 r. Nr 23, poz. 266.

<sup>10</sup> Dz.U. z 2003 r. Nr 42, poz. 364.

<sup>11</sup> Dz.U. z 2010 r. Nr 90, poz. 587.

<sup>12</sup> Dz.U. z 2014 r., poz. 1155.

W celu zmniejszenia zaległości w rozpatrywaniu spraw przez Trybunał i doprowadzenia do załatwiania skarg z rozsądnym terminie wprowadzono możliwość rozstrzygania spraw jednoosobowo przez sędziego, który może dokonywać wstępnej weryfikacji rozpatrywanych skarg. Stanowi o tym art. 27 EKPCz<sup>13</sup>. Podkreślenia wymaga, że zgodnie z art. 26 ust. 3 EKPCz zasiadając jednoosobowo sędzia nie rozpatruje skarg przeciwko Wysokiej Układającej się Stronie, z ramienia której został wybrany.

## Orzecznictwo ETPCz w zakresie ochrony praw podatnika

Przepis art. 6 ust. 1 zd. 1 EKPCz stanowi, że: „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej”. Przywołany przepis nawiązuje zatem *expressis verbis* do spraw cywilnych i karnych. Natomiast w ramach swojego orzecznictwa ETPCz generalnie dopuszcza możliwość badania rzetelności procesu także w odniesieniu do innego rodzaju spraw, np. spraw sądownoadministracyjnych. Tak więc pomimo że prawo do rzetelnego procesu, stosownie do samego brzmienia art. 6 ust. 1 zd. 1 EKPCz, nie zostało rozciągnięte na każdą sytuację, w której osoba mogłaby być beneficjentem prawa do sądu, to przepis ten w praktyce może mieć bardzo szerokie zastosowanie<sup>14</sup>.

## Ograniczenia kognicji ETPCz w sprawach podatkowych

Pomimo przytoczonego wyżej zapatrywania o możliwie szerokim zastosowaniu standardu konwencyjnego, w praktyce sprawy podatkowe, jeśli chodzi o możliwość poddania ich kognicji ETPCz, podlegały znacznemu ograniczeniu. Formułując powyższą ocenę, warto odwołać się do orzecznictwa ETPCz. Otóż w wyroku z dnia 12 lipca 2001 r. nr skargi 44759/98 w sprawie Ferrazzini przeciwko Włochom ETPCz przyjął, że do spraw z katalogu spraw cywilnych określonych w art. 6 ust. 1 Konwencji nie należy zaliczać spraw podatkowych. W uzasadnieniu orzeczenia stwierdzono,

<sup>13</sup> Art. 27 EKPCz dodany przez art. 7 Protokołu nr 14 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, zmieniającego system kontroli Konwencji, sporządzonego w Strasburgu dnia 13 maja 2004 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 90, poz. 587) z dniem 1 czerwca 2010 r.

<sup>14</sup> D. Haris, M. O'Boyle, E. Bates, C. Buckley, U. Kilkelly, P. Cumper, Y. Arai, H. Larrdy, *Law of the European Convention on Human Rights*, 2 wyd., Oxford 2009, s. 329.

że prawa i obowiązki nie muszą mieć zawsze charakteru cywilnego. W dziedzinie podatków zmiany, które mogły zajść w demokratycznych społeczeństwach, nie zmieniły fundamentalnego obowiązku płacenia podatku. Sprawy podatkowe wciąż należą do głównych prerogatyw władz publicznych, z przeważającą publiczną naturą stosunków między podatnikiem i organem podatkowym. Ze względu na to, że konwencje i protokoły należy interpretować jako całość, Trybunał zwrócił uwagę, że art. 1 Protokołu nr 1 dotyczy ochrony własności, zastrzega prawo państwa do stosowania takiego prawa, jakie uzna za konieczne w celu zabezpieczenia uiszczania podatków. W konkluzji uznano, że spory podatkowe wykraczają poza granice praw i obowiązków cywilnych, niezależnie od skutków finansowych, które nieuchronnie wynikają z nich dla podatnika<sup>15</sup>. W świetle omawianego orzeczenia ETPCz sprawy podatkowe nie podlegają ochronie przewidzianej w art. 6 ust. 1 Konwencji.

Warto zwrócić uwagę, że w przywołanej wyżej sprawie ETPCz nie zachował się w pełni konsekwentnie, jeśli uwzględnić jego wcześniejsze wypowiedzi orzecznicze. W wielu przypadkach dopuszczano bowiem kognicję Trybunału, mimo że sprawy w porządku krajowym miały ewidentny charakter spraw administracyjnych. Wydaje się, że przyczyną takiego rozstrzygnięcia w sprawach podatkowych (również celnych) była obawa przed napływem znacznej liczby spraw do Trybunału, który już boryka się z dużą liczbą niezłatwionych spraw<sup>16</sup>.

Biorąc pod uwagę, że analizowany wyrok nie zapadł jednogłośnie (jedenastu sędziów głosowało „za”, a sześciu było „przeciw”) z ostrożnością wskazywałem przed laty, że być może w przyszłości orzecznictwo będzie ewoluowało z powrotem w kierunku udzielenia ochrony podatnikom na podstawie wskazanego uregulowania prawnego<sup>17</sup>.

Innego zdania był B. Brzeziński. Autor ten możliwość zmiany stanowiska Trybunału oceniał jako niewielką. Zwracał przy tym uwagę, że sądy krajowe mają zróżnicowany stosunek do stosowania art. 6 EKPCz. Nie są one związane tym stanowiskiem ze względu na charakter prawny postanowień Konwencji, która ustanawia minimalne standardy ochrony i nie ma przeciwskazań zarówno co do podnoszenia standardów, jak i co do rozciągnięcia tej ochrony na prawa w innych

<sup>15</sup> M.A. Nowicki, *Nowy Europejski Trybunał Praw Człowieka. Wybór orzeczeń 1999–2004*, Kraków 2005, s. 562–565.

<sup>16</sup> A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 55.

<sup>17</sup> Idem, *Prawo podatnika do rozpoznania sprawy bez uzasadnionej zwłoki przed sądami administracyjnymi*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Lublin 2009, s. 597.

dziedzinach życia społecznego<sup>18</sup>. Biorąc pod uwagę, że przywołany wyżej wyrok został wydany przez Wielką Izbę ETPCz, trudno się spodziewać zmiany podejścia Trybunału do tego zagadnienia<sup>19</sup>.

Krytycznie do stanowiska zajętego przez ETPCz w wyroku Ferrazzini przeciwko Włochom odnieśli się M. Balcerzak i A. Zalański. Przywołani autorzy stwierdzili, że w wielu poprzednich sprawach Trybunał uznawał za sprawy mieszczące się w zakresie zwrotu „sporu o prawa i obowiązki cywilne” takie postępowania sądowoadministracyjne, których przedmiotem było stwierdzenie legalności aktu administracyjnego dotyczącego sfery majątku jednostki. W większości wypadków, jak słusznie argumentowali, decyzja podatkowa rozstrzygająca o zakresie praw i obowiązków podatnika wynikających ze stosunku podatkowoprawnego będzie dotyczyła majątku podatnika, a zatem przedmiotem sporu podatkowego są prawa i obowiązki majątkowe podatnika. M. Balcerzak i A. Zalański wyrazili pogląd, że w dalszym ciągu natomiast pozostaje możliwość zastosowania art. 6 ust. 1 EKPCz do spraw pośrednio związanych z prawem podatkowym, np. niektórych roszczeń odszkodowawczych, powództwa o zwrot nienależnie pobranego podatku czy spraw związanych z prawem karnym skarbowym lub spraw związanych z sankcjami<sup>20</sup>.

## Ewolucja orzecznictwa ETPCz odnoszącego się do spraw podatkowych

W późniejszych względem przywołanego wyżej wyroku Ferrazzini przeciwko Włochom – aczkolwiek wciąż niezbyt licznych – orzeczeniach ETPCz dopuszczał swoją kognicję w sprawach z elementami podatkowymi, uznając, że spór dotyczy sprawy cywilnej o charakterze majątkowym.

Przykładowo, w wyroku z dnia 1 lutego 2011 r. nr 34976/05 w sprawie Metalco Bt. przeciwko Węgrom (SIP LEX 693851) ETPCz uznał, że doszło do naruszenia art. 1 Protokołu nr 1 do EKPCz, który gwarantuje co do zasady prawo własności oraz art. 6 ust. 1 EKPCz. W okolicznościach tej sprawy ustalono, że urząd skarbowy zajął udziały w innej spółce należące do skarżącej spółki w celu zabezpieczenia należności podatkowej. Przedmiotowy środek miał na celu zabezpieczenie uiszczenia

<sup>18</sup> B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, 1, s. 25–26.

<sup>19</sup> A. Leszczyńska, *Europejska Konwencja Praw Człowieka oraz Podstawowych Wolności jako instrument ochrony praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, 1, s. 38.

<sup>20</sup> M. Balcerzak, A. Zalański, *Sądowoadministracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1. Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, 1, s. 37 i 43–44.



podatków dla celów drugiego akapitu art. 1 Protokołu nr 1<sup>21</sup>. Trybunał uznał, że ingerencja taka będzie jednakże oznaczać naruszenie art. 1, Protokołu nr 1, jeżeli nie jest zgodna z prawem oraz w sposób rozsądny proporcjonalna do celu, który ma zostać zrealizowany. Zdaniem Trybunału nie było konieczności dokonania rozstrzygnięcia, czy środek ten był proporcjonalny pod względem ilościowym, ponieważ w każdym razie stanowił on naruszenie zasady zgodności z prawem z następujących powodów. Na urządzie skarbowym spoczywał ustawowy obowiązek przeprowadzenia licytacji w celu sprzedaży zajętych aktywów w terminie dwóch miesięcy od ich zajęcia. Obowiązek ten stanowił zatem integralną część zgodności z prawem zaskarżonej ingerencji, służąc zarówno interesom dłużnika, jak i wierzyciela. Jednakże, zgodnie z ustaleniami sądów krajowych, ta wymagana prawem sprzedaż nigdy nie miała miejsca, co sprowadzało się do sprzecznego z prawem zaniechania ze strony Państwa, w stosunku do którego to zaniechania nie uznano odpowiedzialności deliktowej Państwa jedynie dlatego, że nie można było wykazać zaistniałej szkody. Stąd też ETPCz przyjął, że dalsze zajęcie przedmiotowego mienia po upływie wskazanego terminu nie mogło zostać uznane za zgodne z prawem. Powyższe okoliczności były zatem wystarczające, aby można było uznać, że miało miejsce naruszenie art. 1 Protokołu nr 1 (por. pkt. 16–18 orzeczenia).

Istotna była także wypowiedź ETPCz co do art. 6 ust. 1 EKPCz. Odnosząc się do tego zagadnienia, Trybunał przypomniiał, że sąd apelacyjny stwierdził, że to na skarżącej spółce spoczywał ciężar dowodu w zakresie wykazania, iż zajęte udziały mogły zostać zbyte w drodze licytacji, oraz ceny, którą odnośne udziały mogły osiągnąć w przypadku przeprowadzenia licytacji. Zdaniem ETPCz, o ile należy zgodzić się z pozwanym rządem, że zasadniczo nie jest nierzetelnym wymaganie od strony w postępowaniu cywilnym dowiedzenia okoliczności, na którą strona ta chce się powołać, to w niniejszej sprawie mechaniczne stosowanie tejże zasady doprowadziło do nieposzanowania zasady „równości broni”, która stanowi nieodłączny element pojęcia rzetelnego procesu w rozumieniu art. 6 ust. 1 Konwencji. Sprzeczne z prawem zaniechanie przeprowadzenia licytacji po stronie urzędu skarbowego uniemożliwiło skarżącej spółce dokonanie wyceny wartości zajętych udziałów oraz dowiedzenie ich wartości. Nie można spekulować w przedmiocie rzeczywistej wartości rynkowej przedmiotowych udziałów lub szans na ich odspre-

<sup>21</sup> Każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia. Nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego. Powyższe postanowienia nie będą jednak w żaden sposób naruszać prawa państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczenia podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych.



danie wypłacalnemu nabywcy wobec trudności finansowych doświadczanych przed przedsiębiorstwo, do którego udziały te należały. Z powodu sprzecznego z prawem zaniechania ze strony pozwanego organu władzy od skarżącej spółki wymagano udowodnienia okoliczności hipotetycznej. ETPCz konstatawał więc, że udaremnienie w ten sposób roszczeń skarżącej spółki nie może zostać pogodzone z zasadą rzetelnego procesu. Stąd wynika, że miało miejsce naruszenie art. 6 ust. 1 Konwencji (por. pkt 24 orzeczenia)<sup>22</sup>.

Przepis art. 1 Protokołu nr 1 był punktem odniesienia także w innym wyroku ETPCz. Mowa tu o wyroku z dnia 23 lutego 2006 r. nr 25632/02 w sprawie Stere i inni przeciwko Rumunii (SIP LEX nr 172049), w którym wskazano, że ingerencja w wykonywanie praw pochodzących z roszczeń przeciwko Państwu może zostać uznana za stanowiącą pozbawienie własności. Sprawa ta dotyczyła uchylecia ostatecznej decyzji, która stała się *res iudicata* i która ustanowiła prawo skarżących do świadczenia pieniężnego ze strony Państwa. Biorąc pod uwagę okoliczność, że interwencja Prokuratora Generalnego po zakończeniu postępowania – którego nie był on stroną – doprowadziła do uchylecia tego uprawnienia, ETPCz stwierdził, że tak poważna ingerencja w prawa skarżących naruszyła, ze szkodą dla nich, sprawiedliwą równowagę, która musi zostać zachowana pomiędzy ochroną własności a wymogami interesu powszechnego. Nie uchybiając szerokim uprawnieniom Państwa w sferze opodatkowania, wykonanie tychże uprawnień, w okolicznościach niniejszej sprawy, naruszyło zasady pewności prawnej i rządów prawa. W związku z tym miało miejsce naruszenie art. 1 Protokołu nr 1.

Niezależnie od powyższego, odnotowania wymaga, że ETPCz zajmował się także sprawami związanymi ze sprawami podatkowymi a kwalifikowanymi przez Trybunał jako sprawy o charakterze karnym ze względu na ich sankcyjny charakter (art. 6 ust. 2 EKPCz)<sup>23</sup>.

Przykładem takiego orzeczenia może być wyrok z dnia 23 lipca 2002 r. nr 34619/97 w sprawie Janosevic przeciwko Szwecji (SIP LEX nr 75486)<sup>24</sup>. W orzeczeniu tym ETPCz uznał, że jakkolwiek spory podatkowe co do zasady nie mieszczą się w zakresie „praw i obowiązków o charakterze cywilnym” z art. 6 EKPCz, to ze względu na nałożenie na skarżącego dopłat podatkowych pojawiła się kwestia, czy postępowanie w niniejszej sprawie dotyczyło rozstrzygnięcia w przedmiocie „oskarżenia w wytoczonej sprawie karnej”.

<sup>22</sup> Na podstawie przetłumaczonego z angielskiej wersji językowej orzeczenia opublikowanego na oficjalnych stronach Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, <http://www.echr.coe.int>.

<sup>23</sup> A. Leszczyńska, *Europejska Konwencja...*, s. 33.

<sup>24</sup> Zob. też wyrok z dnia 27 września 2007 r., nr 6301/01 w sprawie Estate of Nitschke przeciwko Szwecji (SIP LEX nr 306237).

W związku z tym w uzasadnieniu wyroku wskazano, że pojęcie „oskarżenia w sprawie karnej” w rozumieniu art. 6 EKPCz jest pojęciem autonomicznym. Rozstrzygając, czy czyn kwalifikuje się jako zabroniony „karnie”, stosuje się trzy kryteria: klasyfikację prawną czynu w krajowym porządku prawnym, jego istotę oraz istotę i stopień dolegliwości kary przewidzianej za jego popełnienie. W ślad za tym przeprowadzono test odwołujący się do ww. kryteriów. W tym względzie w wyroku ETPCz stwierdzono, że w odniesieniu do klasyfikacji dopłat podatkowych w porządku prawnym pozwanego Państwa nie są one nakładane na podstawie przepisów prawa karnego, lecz zgodnie z szeregiem uregulowań podatkowych. Poza tym są nakładane przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Nadto ustawodawstwo i sądownictwo pozwanego Państwa uznają, że w systemie prawnym pozwanego Państwa dopłaty podatkowe nie stanowią kar w rozumieniu prawa karnego, lecz raczej sankcje administracyjne. W konsekwencji, mimo że w pewnej mierze dopłaty zostały postawione na równi z karami w rozumieniu prawa karnego, nie można jednak uznać, iż należą w systemie prawa pozwanego Państwa do sfery prawa karnego. Konieczne jest więc zbadanie dopłat w odniesieniu do kryterium drugiego i trzeciego. Kryteria te są alternatywne i rozłączne: dla zastosowania art. 6 w części dotyczącej „oskarżenia w sprawie karnej” wystarcza, by dany czyn ze swej istoty był zabroniony „karnie” z punktu widzenia EKPCz lub umożliwiał wymierzenie osobie sankcji, która ze swej istoty i stopnia dolegliwości przynależy co do zasady do sfery „karnej”. Powyższe nie wyklucza przyjęcia podejścia kumulatywnego, w przypadku gdy oddzielna analiza każdego z kryteriów nie prowadzi do przyjęcia jednoznacznej konkluzji co do istnienia „oskarżenia w sprawie karnej”. Z tych wszystkich względów ETPCz orzekł, że postępowanie dotyczące dopłat do podatku dotyczyło rozstrzygnięcia o oskarżeniu w sprawie karnej w rozumieniu art. 6 EKPCz. Przepis ten miał więc zastosowanie.

W sprawie tej pojawił się także wątek związany z zarzutem przewlekłości postępowania, a co za tym idzie załatwienia sprawy w rozsądnym terminie. Zdaniem ETPCz, biorąc pod uwagę, że egzekucja dopłat podatkowych przed uprawomocnieniem się decyzji w ich przedmiocie może wyrzucić poważne skutki dla osoby obciążonej dopłatą i niekorzystnie wpłynąć na jej obronę w późniejszym postępowaniu przed sądem, z uwagi na znaczenie domniemania niewinności w prawie karnym, Państwa winny zamknąć taką egzekucję w rozsądnych granicach zachowujących sprawiedliwą równowagę pomiędzy interesami prawnymi obecnymi w postępowaniu<sup>25</sup>.

Dla porządku odnotowania wymaga, że także inne standardy konwencyjne niż wynikające z art. 6 EKPCz były przedmiotem rozważań ETPCz w sprawach podat-

<sup>25</sup> M.A. Nowicki, *Nowy Europejski Trybunał...*, s. 615.

ników. W tej grupie spraw rozważano między innymi naruszenie prawa do prywatności (art. 8 EKPCz) i naruszenie zakazu dyskryminacji (art. 14 EKPCz)<sup>26</sup>.

Przez szereg lat judykatura najważniejszego sądu w zakresie ochrony praw człowieka mogła być wykorzystana w ograniczonym zakresie do ochrony praw podatników. Linię orzecznictwa ETPCz odmawiającą uznania kognicji w zakresie spraw podatkowych uznawano za dostatecznie utrwaloną, mimo czynionych w niej wzmiankowanych wyżej „wyłomów”.

Na początku drugiej dekady XXI w. orzecznictwo ETPCz w przedmiocie uznawania swojej kognicji w sprawach podatkowych uległo liberalizacji. W samym 2011 r. zapadły trzy istotne wyroki istotne z punktu widzenia ochrony praw podatników.

W wyroku z dnia 20 września 2011 r. nr 14902/04 w sprawie OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos przeciwko Rosji, pomimo jedynie częściowego uwzględnienia skargi, ETPCz stwierdził, że rzetelność oraz uczciwość postępowania zakłada m.in. respektowanie zasady równości broni, która polega na tym, że każda z jego stron ma możliwość swobodnego zapoznania się i wypowiedzenia się co do twierdzeń i dowodów przedstawionych przez stronę przeciwną. Zdaniem Trybunału istotne są też postanowienia art. 6 ust. 3 lit. b EKPCz<sup>27</sup>, gwarantujące wystarczający czas oraz środki dla zapewnienia oskarżonemu obrony. W związku z tym udostępnienie skarżącemu materiału dowodowego znajdującego się na 43 000 stronach na cztery dni przed terminem pierwszej rozprawy ograniczyło jego prawo do obrony i wobec tego stanowiło naruszenie prawa do słusznego procesu. ETPCz nie podzielił zapatrywań strony rządowej, która twierdziła, że tak krótki czas przyznany skarżącemu na zapoznanie się z materiałami sprawy znajdował uzasadnienie w tym, że większość składających się na niego dokumentów pochodziła od samej spółki. ETPCz zaakcentował, że rolą każdego sądu jest takie udostępnienie dokumentacji, aby każda ze stron mogła się z nią w sposób należyty zapoznać. Nieuzasadnione ograniczenie prawa skarżącego do obrony stanowiące naruszenie art. 6 EKPCz polegało na wyznaczeniu rozprawy apelacyjnej przed upływem terminu do wnie-

<sup>26</sup> Szerzej na ten temat: A. Leszczyńska, *Europejska Konwencja...*, s. 44–49 oraz B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008, s. 107–111, 115–118.

<sup>27</sup> Artykuł 6 ust. 3 EKPCz: Każdy oskarżony o popełnienie czynu zagrożonego karą ma co najmniej prawo do:

- a) niezwłocznego otrzymania szczegółowej informacji w języku dla niego zrozumiałym o istocie i przyczynie skierowanego przeciwko niemu oskarżenia;
- b) posiadania odpowiedniego czasu i możliwości do przygotowania obrony;
- c) bronięcia się osobiście lub przez ustanowionego przez siebie obrońcę, a jeśli nie ma wystarczających środków na pokrycie kosztów obrony – do bezpłatnego korzystania z pomocy obrońcy wyznaczonego z urzędu, gdy wymaga tego dobro wymiaru sprawiedliwości;
- d) przesłuchania lub spowodowania przesłuchania świadków oskarżenia oraz żądania obecności i przesłuchania świadków obrony na takich samych warunkach jak świadków oskarżenia;
- e) korzystania z bezpłatnej pomocy tłumacza, jeżeli nie rozumie lub nie mówi językiem używanym w sądzie.

sienia apelacji. Takie działanie sądu doprowadziło do sytuacji, w której pełnomocnicy procesowi skarżącego dysponowali zbyt krótkim czasem na przygotowanie obrony<sup>28</sup>.

W wyroku z dnia 27 września 2011 r. nr 7359/06 w sprawie Agurdino S.R.L. przeciwko Mołdawii, ETPCz zwrócił uwagę, że zasada pewności prawa, wbudowana w szerszą ideę rządów prawa, chroni prawo podatnika potwierdzone prawomocnym wyrokiem. Wzruszenie ostatecznego rozstrzygnięcia sądowego wymaga wystąpienia szczególnych okoliczności, powinno ograniczać się do korygowania omyłek sądowych, a nie stanowić kolejnej instancji sądowej i musi znajdować podstawę prawną. Postępowanie wbrew tym zasadom nie tylko nie spełnia konwencyjnego standardu prawa do słusznego procesu (art. 6 ETPCz), ale także prowadzi do naruszenia równowagi pomiędzy interesem ogółu a ochroną jednostki, stanowiąc niezgodną z art. 1 Protokołu Nr 1 ingerencję w prawo jednostki do poszanowania własności prywatnej<sup>29</sup>.

W innym jeszcze wyroku ETPCz uznał, że zła jakość przepisów prawnych będących podstawą nałożenia ciężarów publicznych, w tym w szczególności niejasność regulacji prawnych pozwalająca na rozbieżności w ich stosowaniu, przy jednoczesnym braku jednolitości orzecznictwa najwyższych instancji sądowych, stanowiły podstawę dla stwierdzenia przez Trybunał naruszenia art. 1 Protokołu Nr 1. Trybunał wyraził stanowisko, zgodnie z którym w takiej sytuacji organy powinny zastosować zasadę *in dubio pro tributario*, która w ukraińskim systemie prawnym znajduje swoją podstawę normatywną (zob. wyrok z dnia 7 lipca 2011 r. nr 3976/05 w sprawie Serkom przeciwko Ukrainie)<sup>30</sup>.

Dalsze ewoluowanie orzecznictwa ETPCz w kierunku zwiększenia ochrony prawa podatnika potwierdza także stosunkowo niedawno wydany wyrok z dnia 14 czerwca 2018 r. nr 68039/14 w sprawie Euromak Metal DOO przeciw Republice Macedonii. W wyroku tym ETPCz stwierdził, że pozbawienie podatnika prawa do odliczenia VAT, w przypadku gdy kontrahenci podatnika są oszustami, a podatnik wywiązuje się ze swoich obowiązków podatkowych, stanowi naruszenie prawa własności z art. 1 Protokołu nr 1 EKPCz.

W uzasadnieniu wyroku ETPCz zwrócił uwagę, że spółka nie posiadała i nie mogła mieć wiedzy o tym, czy jej dostawcy wywiązali się ze swoich zobowiązań w VAT, gdyż nie zarzucono jej uczestnictwa w działalności przestępczej swoich kontrahentów, o ile takowa miała kiedykolwiek miejsce. Trybunał podkreślił, iż

<sup>28</sup> A. Leszczyńska-Rydlowska, *Analiza orzeczeń Europejskiego Trybunału Praw Człowieka wydanych w 2011 roku w sprawach podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, 4, s. 65–69.

<sup>29</sup> Ibidem, s. 83–84.

<sup>30</sup> Ibidem, s. 84.

pomimo szerokiego marginesu uznania przysługującego państwu w dziedzinie podatków, ingerencja musi zachowywać „sprawiedliwą równowagę” pomiędzy wymogami interesu ogólnego wspólnoty a wymogami ochrony podstawowych praw jednostki. W związku z powyższym Trybunał uznał, że ingerencja państwa w prawo własności spółki była nadmierna. Zdaniem Trybunału brak jest podstaw do ponoszenia przez spółkę odpowiedzialności za niewywiązanie się przez jej kontrahentów z obowiązków w podatku VAT.

Tak jednoznaczne rozstrzygnięcie pozostaje w sprzeczności z dotychczasowym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w swoich wyrokach wypracował z jednej strony doktrynę „nadużycia prawa”, a z drugiej strony doktrynę „dobrej wiary”. W przypadku drugiej z tych doktryn podatnikowi przysługiwało prawo do zwrotu podatku VAT w przypadku wykazania, że podatnik zachował należyłą staranność przy zawieraniu i realizacji umowy z kontrahentem oraz dokonał jego należytego sprawdzenia<sup>31</sup>. A zatem w przypadku, gdy kontrahenci okazali się oszustami, jedynie wykazanie, że podatnik VAT zachował należyłą staranność, daje mu prawo do zwrotu podatku naliczonego, a nie gdy podatnik jedynie wywiązuje się ze swoich obowiązków podatkowych, jak to przyjął ETPCz w analizowanym wyroku. Należy również podkreślić, że w rozpatrywanej sprawie oszustwa podatkowe dotyczyły obrotu złomem – towarem szczególnie wrażliwym na wyłudzenia VAT-owskie.

Nieco odmienne stanowisko zajął ETPCz w sprawie polskiej. Mianowicie decyzją z dnia 5 lutego 2019 r. nr 31651/08, na podstawie art. 35 ust. 3 i ust. 4 ETPCz<sup>32</sup>, skargę częściowo odrzucono. W decyzji tej wskazano z jednej strony na prawo podatnika do poszanowania mienia, z drugiej zaś – na obowiązek weryfikacji statusu podatkowego kontrahenta przez podatnika podatku VAT, który chce odliczyć wysokość podatku VAT zapłaconego kontrahentowi od należnego podatku VAT.

W uzasadnieniu decyzji ETPCz stwierdził, że niniejsza sprawa winna zostać zbadana na podstawie drugiego akapitu art. 1 Protokołu nr 1 do EKPCz, jako że

<sup>31</sup> A. Mudrecki, *The Influence of “Good Faith” on the Taxable Person’s Right to Deduct the Value-added Tax in the Light of the Case Law of the Court of Justice of the European Union*, [w:] M. Radvan (red.), *System of Financial Law, System of Tax Law: Conference Proceedings*, Brno 2015, s. 329–344.

<sup>32</sup> Przepisy te stanowią odpowiednio, że: „3. Trybunał uznaje za niedopuszczalną każdą skargę indywidualną wniesioną w trybie artykułu 34, jeśli uważa, że:  
a) skarga nie daje się pogodzić z postanowieniami Konwencji lub jej Protokołów, jest w sposób oczywisty nieuzasadniona lub stanowi nadużycie prawa do skargi; lub  
b) skarżący nie doznał znaczącego uszczerbku, chyba że poszanowanie praw człowieka w rozumieniu Konwencji i jej Protokołów wymaga rozpatrzenia przedmiotu skargi oraz pod warunkiem, że żadna sprawa, która nie została należycie rozpatrzona przez sąd krajowy, nie może być odrzucona na tej podstawie” (art. 35 ust. 3 EKPCz) oraz „4. Trybunał odrzuca każdą skargę, którą uzna za niedopuszczalną w myśl niniejszego artykułu. Trybunał może tak zdecydować w każdej fazie postępowania” (art. 35 ust. 4 EKPCz).

zarzucana ingerencja miała jednoznacznie na celu „zabezpieczenie uiszczenia podatków”. Jakkolwiek państwo cieszy się szerokim marginesem uznania w dziedzinie opodatkowania, to każdy przypadek ingerencji musi zachowywać „sprawiedliwą równowagę” pomiędzy wymogami interesu powszechnego społeczeństwa a wymogami ochrony podstawowych praw jednostki. W szczególności musi zostać zachowana rozsądna relacja proporcjonalności pomiędzy stosowanymi środkami a celem, który ma zostać zrealizowany. Układające się Państwa dysponują szerokim marginesem uznania przy przyjmowaniu ustaw dla zabezpieczenia uiszczenia podatków.

Trybunał stwierdził, iż ingerencja zarzucana w niniejszej sprawie była zgodna z prawem i realizowała uprawniony cel w interesie publicznym, a mianowicie zabezpieczenie uiszczenia podatku VAT. W ocenie ETPCz, ingerencja taka zachowuje wskazaną powyżej „sprawiedliwą równowagę”.

W swym orzecznictwie w sprawach dotyczących podatku VAT Trybunał stwierdził, iż ingerencja w prawa do poszanowania mienia skarżącego była nieproporcjonalna w przypadku sztywnej wykładni odnośnej legislacji przez krajowe organy władzy w zakresie, w jakim odmowa odliczenia podatku VAT była automatyczna, bez odpowiedniej weryfikacji odnośnych czynników, takich jak (i) punktualne i pełne wywiązanie się przez skarżący podmiot z jego obowiązków w zakresie sprawozdawczości VAT, (ii) brak możliwości zapewnienia wywiązania się przez kontrahenta skarżącego z jego obowiązków sprawozdawczych VAT; oraz (iii) fakt, iż nie miały miejsca żadne oszukańcze działania w odniesieniu do systemu odprowadzania podatku VAT, o którym skarżący podmiot wiedział lub miał możliwość uzyskania takiej wiedzy.

W konkluzji Trybunał stwierdził, iż „władze [...] nie przywiązywały szczególnej wagi do faktu wywiązania się przez skarżącego z jego własnych obowiązków w zakresie sprawozdawczości, składania deklaracji i zapłaty, jego braku możliwości zapewnienia przestrzegania przez jego kontrahenta obowiązków związanych z rejestracją i sprawozdawczością VAT oraz faktem, iż nie miały miejsca żadne oszukańcze działania w stosunku do systemu opodatkowania VAT, o których skarżąca spółka wiedziała lub miała możliwość dowiedzenia się.

Z drugiej strony, mimo że skarżący wywiązał się ze swych ustawowych obowiązków podatnika VAT, Trybunał wskazuje, iż kwestią prawną, która leży u źródła niniejszej sprawy, jest to, czy zastosowanie jednoznacznych przepisów polskiego prawa dotyczącego podatku VAT w przypadku skarżącego nałożyło na niego nadmierne obciążenie, które, pomimo szerokiego marginesu uznania, uzasadniałoby stwierdzenie przez Trybunał naruszenia art. 1 Protokołu nr 1 do Konwencji.

Trzeba nadto wskazać na stanowisko rządu, zgodnie z którym stabilność podatkowa, która bezsprzecznie leży w interesie publicznym, musi być chroniona



przez środki mające na celu zapewnienie uiszczania podatków. Stabilność podatkowa może wymagać wprowadzenia złożonego systemu przepisów dotyczących opłat, zwolnień, odliczeń i zwrotów mających na celu zabezpieczenie stabilności podatkowej oraz prawidłowy pobór podatku VAT. Podobnie w kontekście interesu publicznego Trybunał co do zasady jest gotów zaakceptować sztywniejsze podejście organów władzy do staranności podmiotu gospodarczego w celu zabezpieczenia poboru podatków. [...] Trybunał stwierdza w niniejszej sprawie, iż zasada, zgodnie z którą każdy pobrany podatek VAT musi być odzwierciedlony w księgach rachunkowych kontrahenta, aby odbiorca miał prawo obniżenia naliczonego podatku VAT – pomimo jej surowości i późniejszego uchylenia – wchodziła w zakres marginesu uznania państwa i służyła jako gwarancja faktycznego uiszczenia tego podatku.

W niniejszej sprawie okoliczności, które wywołały ingerencję państwa w prawa skarżącego, sprowadzały się zasadniczo do uchybień po stronie zbywcy towarów lub usług będącego kontrahentem skarżącego w zakresie uczciwego, a przynajmniej starannego prowadzenia swych transakcji gospodarczych ze skarżącym, stanowiących obowiązki ustawowe, takie jak wystawianie duplikatów faktur, odtworzenie ksiąg rachunkowych i sprawozdawczość podatku VAT.

Brak wywiązania się z tych obowiązków ustawowych przez kontrahenta skarżącego skutkowało wszczęciem spornego postępowania podatkowego i sztywnym stanowiskiem organów władzy w stosunku do skarżącego.

Trybunał niemniej jednak wskazuje, iż sytuacja ta została zrównoważona przez istnienie środków odwoławczych w ramach cywilnego postępowania o odszkodowanie, na które wskazał rząd i które pozwalało skarżącemu na dochodzenie i uzyskanie odszkodowania od swojego kontrahenta. [...].

Ponadto Trybunał wskazał, że krajowe organy podatkowe oraz sądy ustaliły, iż kontrahent skarżącego nie był w sposób ważny zarejestrowany jako płatnik podatku VAT, a tym samym nie miał uprawnień do wystawienia faktur VAT za swe transakcje ze skarżącym. [...] Obowiązujące polskie przepisy w zakresie VAT jasno wskazywały, po pierwsze, że przeprowadzenia transakcji opodatkowanej i wystawienia faktury VAT może dokonać jedynie zarejestrowany podatnik VAT, oraz, po drugie, iż faktury wystawione przez podmiot do tego nieuprawniony nie stanowią podstawy do obniżenia podatku naliczonego”.

Trybunał jest zatem zdania, w konkretnym kontekście podatku VAT, że od nabywców takich jak skarżący można oczekiwać, że będą korzystać z relatywnie prostego mechanizmu weryfikacyjnego udostępnianego przez państwo. Wobec powyższego Trybunał stwierdza, że skarżący nie korzystał z „uprawnionej ekspektatywy” w odniesieniu do możliwości odliczenia podatku VAT, a w konsekwencji



jego interes dotyczący transakcji z przedmiotowym kontrahentem nie może być postrzegany jako „mienie” w rozumieniu art. 1 Protokołu nr 1.

## Podsumowanie

Jednym z najbardziej skutecznym systemów ochrony praw człowieka jest system zawarty w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka. Europejski Trybunał Praw Człowieka do 2010 r. jedynie w nielicznych wypadach zajmował się sprawami podatkowymi, ponieważ co do zasady wykluczał tę kategorię spraw spod swojej jurysdykcji w dziedzinie ochrony praw podatnika. Zawsze jednak sprawy te były kwalifikowane – stosownie do wymogów art. 6 EKPCz – jako sprawy karne, bądź cywilne (majątkowe).

Znacząca zmiana w podejściu ETPCz do spraw z elementem podatkowym nastąpiła począwszy od 2011 r. Ze względu na ochronę prawa własności zawartą w Protokole nr 1 ETPCz przyznał podatnikom ochronę związaną ze zwrotem podatku od wartości dodanej w sytuacji, gdy podatnik po swojej stronie wywiązał się z obowiązków ewidencyjnych. Przyjęta linia orzecznictwa ma charakter dominujący, ale aby uznać ją za utrwaloną, potrzebna jest większa niż dotychczas liczba orzeczeń ETPCz. Jednocześnie zauważenia wymaga, że uzyskanie przez podatnika ochrony na skutek orzecznictwa ETPCz, ze względu na okoliczności występujące w rozpatrywanych sprawach, nie zawsze będzie możliwe.

Nie ulega wątpliwości, że zmienione orzecznictwo ETPCz może wywierać istotny wpływ na orzecznictwo sądów administracyjnych w Polsce.

Wreszcie trzeba mieć na uwadze, że istotnym problemem z jakim przyjdzie się mierzyć w przyszłości może być „zsynchronizowanie” orzecznictwa dwóch trybunałów europejskich, tj. Europejskiego Trybunału Praw Człowieka i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

## Bibliografia

- Balcerzak M., Zalański A., *Sądowoadministracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1. Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, 1.
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, 1.
- Hairs D., O’Boyle M., Bates E., Buckley C., Kilkelly U., Cumper P., Ara Y., Larrdy H., *Law of the European Convention on Human Rights*, 2 wyd., Oxford 2009.

- Hofmański P., *Komentarz do wybranych przepisów Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, [w:] E. Zielińska (red.), *Standardy Prawne Rady Europy. Teksty i komentarze*, t. 3, *Prawo karne*, Warszawa 1997.
- Leszczyńska A., *Europejska Konwencja Praw Człowieka oraz Podstawowych Wolności jako instrument ochrony praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, 1.
- Leszczyńska-Rydlewska A., *Analiza orzeczeń Europejskiego Trybunału Praw Człowieka wydanych w 2011 roku w sprawach podatkowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2013, 4.
- Mudrecki A., *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015.
- Mudrecki A., *The Influence of “Good Faith” on the Taxable Person’s Right to Deduct the Value-added Tax in the Light of the Case Law of the Court of Justice of the European Union*, [w:] M. Radvan (red.), *System of Financial Law, System of Tax Law: Conference Proceedings*, Brno 2015.
- Mudrecki A., *Prawo podatnika do rozpoznania sprawy bez uzasadnionej zwłoki przed sądami administracyjnymi*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych*, Lublin 2009.
- Nowicki M.A., *Nowy Europejski Trybunał Praw Człowieka. Wybór orzeczeń 1999–2004*, Kraków 2005.
- Nowicki M.A., *Wokół konwencji europejskiej*, Warszawa 1992.
- Rzepliński A., *Oboowiązki obywatelskie. Cywilne nieposłuszeństwo*, [w:] A. Rzepliński (red.), *Prawa człowieka a policja. Problemy teorii i praktyki*, Legionowo 1994.
- Szczurek B., *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Warszawa 2008.