

I. ARTYKUŁY

TADEUSZ JASUDOWICZ*

Podstawowe trendy orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w sprawach podatkowych

Wprowadzenie

O orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka (ETPC) przedstawiciele toruńskiej nauki prawa już pisali. Najpierw w 2002 r. M. Balcerzak i A. Zalański badali problem, ale jednostronnie, tylko z perspektywy art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (EKPC), i to w jego aspekcie cywilnym¹. Następnie w 2009 r. B. Brzeziński spojrzął na to orzecznictwo bardziej wszechstronnie, uwzględniając – poza perspektywą art. 6 ust. 1 EKPC – także perspektywę art. 1 Protokołu I do Konwencji, ale tylko przy okazji badań nad brytyjskim *Human Rights Act* z 1998 r.²

Skargi wnoszone do Strasburga w sprawach podatkowych osnuje były na wielu artykułach systemu Europejskiej Konwencji Praw

* Tadeusz Jasudowicz, prof. dr hab., Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu.

¹ M. Balcerzak, A. Zalański, *Sądowo-administracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 1, s. 27–44.

² B. Brzeziński, *Human Rights Act (1998) jako instrument ochrony praw podatnika w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej*, w: *Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Jana Białocerkiewicza*, t. 1, pod red. T. Jasudowicza, M. Balcerzaka, Toruń 2009, s. 65–79.

Człowieka, m.in. sporadycznie na jej art. 8³, 9⁴, 10⁵, 12⁶ i 13⁷, a ponadto na art. 2 Protokołu IV do Konwencji⁸. W wielu skargach formułowano zarzuty traktowania dyskryminacyjnego, a to w związku z art. 6⁹, 8¹⁰, 9¹¹ oraz art. 1 Protokołu I do Konwencji¹². W niniejszym opracowaniu te elementy orzecznictwa strasburskiego są przedmiotem rozważań tylko w odniesieniu do jego zasadniczych nurtów dotyczących art. 6 Konwencji (prawo do słusznego procesu), art. 1 Protokołu I (prawo do niezakłóconego korzystania ze swej własności) oraz art. 4 Protokołu VII (zakaz ponownego sądenia lub karania)¹³.

Głównym założeniem rozważań jest wyjaśnienie i udowodnienie, że podatnik nie znajduje się w beznadziejnym położeniu, jako że sfera opodatkowania z jego punktu widzenia objęta jest gwarancjami ochrony należnych mu praw, tak pod względem materialnym, jak i proceduralnym, tak na poziomie krajowego porządku prawnego, jak i w systemie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka. Trzon gwarancji mieści się

³ Por. *Tom Lundvall v. Sweden*, decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka o dopuszczalności skargi z 11 XII 1985 r.; *D.G. and D.W. Lindsay v. the United Kingdom*, decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka o dopuszczeniu skargi z 11 XI 1986 r.

⁴ *E. and G.R. v. Austria*, decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka o dopuszczalności skargi z 1 V 1984 r.; *Jean and Bertha Gottesmann v. Switzerland*, decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka o dopuszczalności skargi z 4 XII 1984 r.

⁵ Wyrok ETPC z 27 VI 2017 r. w sprawie *Satakunnan Markkinapörsi OY and Satamedia OY v. Finland*.

⁶ Wyrok ETPC z 29 IV 2008 r. w sprawie *Burden v. the United Kingdom*.

⁷ *A., B., C. and D. v. the United Kingdom*, decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka o dopuszczalności skargi z 10 III 1981 r.; *Max von Sydow v. Sweden*, decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka o dopuszczalności skargi z 12 V 1987 r.

⁸ *K. v. Denmark*, decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka o dopuszczalności skargi z 7 grudnia 1983 r.; *S. v. Sweden*, decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka o dopuszczalności skargi z 6 V 1985 r.

⁹ Wyrok ETPC z 23 X 1997 r. w sprawie *National and Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*; wyrok ETPC z 12 VII 2001 r. w sprawie *Ferrazzini v. Italy*.

¹⁰ *D.G. and D.W. Lindsay v. the United Kingdom*; wyrok ETPC z 22 III 2016 r. w sprawie *Guberina v. Croatia*.

¹¹ Wyrok ETPC z 25 IX 2012 r. w sprawie *Jehovas Zeugen in Austria v. Austria*.

¹² Por. *A., B., C. and D. v. the United Kingdom*; *X. v. France*, decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka o dopuszczalności skargi z 4 V 1984 r.; *D.G. and D.W. Lindsay v. the United Kingdom*; *National and Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom*; *Burden v. the United Kingdom*; wyrok ETPC z 22 I 2009 r. w sprawie „*Bulves*” *AD v. Bulgaria*; *Jehovas Zeugen in Austria v. Austria*; *Guberina v. Croatia*.

¹³ Co do tekstów źródłowych por. *Międzynarodowa ochrona praw człowieka. Wybór źródeł*, oprac. M. Balcerzak, Toruń 2007, EKPC – II-A/1; Protokół I – II-A/2; Protokół VII – II-A/5.

w art. 1 Protokołu I, istotne dopełnienie – głównie proceduralne – wynika z art. 6 Konwencji oraz z art. 4 Protokołu VII do niej. Warto już na wstępie przypomnieć o domniemaniu na rzecz pełnego i skutecznego korzystania z praw człowieka, co także w sferze prawa podatkowego doczekało się w Polsce uznania normatywnego i cieszy się poparciem w doktrynie krajowej¹⁴.

Poprzedźmy to jednak ogólnymi refleksjami na temat interpretacji Konwencji przez Trybunał. Postrzega on ją jako „instrument żywy”, rozwijający się wraz z rozwojem stosunków społecznych, który ma być interpretowany w świetle aktualnych warunków, celem interpretacji jest zaś troska o zapewnienie praw nie iluzorycznych czy teoretycznych, ale praw rzeczywistych i skutecznych. Mają one być interpretowane w świetle przedmiotu i celu Konwencji, z uwzględnieniem jej preambuły, z dbałością o realność gwarancji *rule of law* w demokratycznym społeczeństwie, z postrzeganiem „Konwencji jako całości”, a więc też dbaniem o spójność systemu Konwencji i harmonię między różnymi jej postanowieniami.

1. Orzecznictwo ETPC na tle standardów ochrony własności

Artykuł 1 Protokołu I do EKPC gwarantuje każdej „osobie fizycznej i prawnej prawo do niezakłóconego korzystania ze swojego mienia” oraz wprowadza zakaz „pozbawienia własności”, chyba że „w interesie publicznym”, „na warunkach przewidzianych przez prawo” i „zgodnie z zasadami ogólnymi prawa międzynarodowego” (ust. 1, zd. I i II). Nie będzie to jednak „w żaden sposób godzić w prawo państwa do stosowania takich ustaw, jakie uzna za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym” bądź „dla zapewnienia uiszczania podatków” albo „innych należności lub kar pieniężnych” (ust. 2).

¹⁴ Stosownie do art. 2a Ustawy z dnia 29 VIII 1997 r. Ordynacja podatkowa „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Por. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 300; A. Bielska-Brodziak, *In dubio pro tributario – przeszłość i teraźniejszość, w: Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, t. 1, s. 65 i n.; A. Mariański, *Zasady ogólne prawa podatkowego – teoria i praktyka*, w: *Współczesne problemy prawa podatkowego...*, t. 1, s. 283 i n., zvl. s. 287.

Postanowienia te w sformułowaniach swoich są niejednoznaczne i mogłyby być rozumiane jako potwierdzenie suwerennych kompetencji państwa, wyłączających więc ten zakres z obszaru ochrony własności. Nie jest to jednak trafne, skoro własność także podlega tam potwierdzeniu, jako że chodzi w ust. 2 w istocie o normowanie li tylko „sposobu korzystania” z niej. Wątpliwości te stale i konsekwentnie wyjaśnia orzecznictwo Trybunału. W wyroku *Sporrong i Lonnroth* Trybunał wyjaśnił, że art. 1 składa się z „trzech odmiennych norm”, przy czym: „norma pierwsza, która ma charakter ogólny, wyraża zasadę niezakłóconego korzystania z własności” (ust. 1, zd. I); „norma druga dotyczy pozbawienia własności i poddaje je pewnym warunkom” (ust. 1, zd. II); „norma trzecia uznaje, że państwa mają tytuł m.in. do kontroli korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym, poprzez stosowanie takich ustaw, jakie uznają w tym celu za konieczne” (ust. 2)¹⁵. Z kolei w wyroku *James i Inni* Trybunał wprowadził istotne uzupełnienie: „Te trzy normy nie są jednak «odmienne» w sensie braku związku między nimi. Normy druga i trzecia dotyczą konkretnych przykładów ingerencji w prawo do niezakłóconego korzystania z własności i powinny być zatem pojmowane w świetle zasady ogólnej wyrażonej w normie pierwszej”¹⁶.

To podejście utrzymuje Trybunał po dziś dzień. W grudniu 2018 r. Wielka Izba, wskazując na trzy normy art. 1 Protokołu I, potwierdziła: „Le deuxième et le troisième, qui ont trait à des exemples particuliers d’atteintes au respect des biens, doivent s’interpréter à la lumière du principe consacré par le premier”¹⁷. Odnosi się to do całej substancji normy trzeciej, a więc również do „zapewnienia uiszczenia podatków”. Problemy podatkowe muszą być zatem postrzegane i załatwiane w świetle zasady prawa do niezakłóconego korzystania ze swojego mienia/własności.

Nie oznacza to, oczywiście, zakwestionowania solidnych kompetencji państwa w tej dziedzinie. W wyroku *Gasus Dosier- und Fordertechnik GmbH* Trybunał stwierdził, że „znaczenie, jakie autorzy Konwencji

¹⁵ Wyrok ETPC z 23 IX 1982 r., *Case of Sporrong and Lonnroth v. Sweden*, pkt 61; *Jean and Bertha Gottesmann v. Switzerland*, decyzja Europejskiej Komisji Praw Człowieka o dopuszczalności skargi z 4 XII 1984 r.

¹⁶ Wyrok ETPC z 21 II 1986 r., *Case of James and Others v. the United Kingdom*, pkt 37 *in fine*. Por. też np.: wyrok ETPC z 20 VII 2000 r., *Affaire Antonetto c. Italie*, pkt 33; wyrok ETPC z 17 VII 2003, *Affaire Luordo c. Italie*, pkt 66; wyrok ETPC z 22 II 2005 r. w sprawie *Case of Hutten-Czapska v. Poland*, pkt 142.

¹⁷ Wyrok Wielkiej Izby ETPC z 11 XII 2018 r., *Affaire Lekic c. Slovenie*, pkt 92.

przywiązywali do tego aspektu art. 1 ust. 2 można wywodzić z faktu, że na stadium, gdy proponowany tekst nie zawierał jeszcze tak wyraźnego odniesienia się do podatków, już był on rozumiany jako rezerwujący kompetencję państw do wydawania ustaw fiskalnych, jakie uznają za pożądane, zawsze jednak pod warunkiem, że środki w tej dziedzinie nie oznaczają arbitralnej konfiskaty¹⁸.

W najnowszym orzecznictwie ETPC podkreśla się wyraźnie „ochronę przed arbitralnością” jako istotną funkcję art. 1 Protokołu I do Konwencji. Tak np. w wyroku *Melo Tadeu* Trybunał przypomniał: „by dawać się pogodzić z art. 1 Protokołu I, cios w prawo danej osoby do poszanowania jej mienia powinien przede wszystkim szanować zasadę legalności i nie przybierać charakteru arbitralnego”¹⁹. W sprawie *Khodorkovskiy i Lebedev* rząd rosyjski twierdził, że „suma niezapłaconych podatków nie stanowi «mienia» skarżących w rozumieniu Konwencji”; Trybunał podkreślił jednak, że fakt, iż na Yukosie i pierwszym skarżącym ciążył „zaległy dług podatkowy”, „nie może usunąć z sum odzyskiwanych od Yukosa i/albo od pierwszego skarżącego ochrony gwarantowanej przez art. 1 Protokołu I do Konwencji”²⁰.

Poniekąd odwrotnie, w sprawie *Dangeville* chodziło o zwrot niesłusznie nadpłaconego podatku VAT. Rząd twierdził, że nie wchodzi w grę „mienie” podlegające ochronie w systemie Konwencji, podczas gdy skarżąca zarzucała „pozbawienie mienia”. Trybunał uznał, że „Tego rodzaju wierzytelność «postrzegana jest jako wartość patrymonialna», a zatem ma charakter «mienia» w rozumieniu zd. I art. 1 Protokołu I, który – co za tym idzie – znajduje tu zastosowanie”²¹. Trybunał nie wykluczył, iż taka ingerencja „może być postrzegana jako tego rodzaju pozbawienie własności”; jego zdaniem jednak „bardziej naturalnym byłoby badanie zarzutów z punktu widzenia reglamentacji korzystania z mienia

¹⁸ Wyrok ETPC z 23 II 1995 r., *Case of Gasus Dosier- und Fordertechnik GmbH v. the Netherlands*, pkt 59. Powołano się przy tym na konkretny element *travaux preparatoires* Konwencji z 1950 r.

¹⁹ Wyrok ETPC z 23 X 2014 r., *Affaire Melo Tadeu c. Portugal*, pkt 77. Por. też wyrok ETPC z 25 VII 2013 r., *Case of Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*, pkt 870; wyrok ETPC z 2 VII 2013 r., *Case of R.Sz. v. Hungary*, pkt 53.

²⁰ *Case of Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*, pkt 872. W związku z tym Trybunał uznał, że „wchodzący w grę w niniejszej sprawie obowiązek zapłacenia pewnej sumy «zaległych podatków» może być rozumiany jako ingerencja w jego mienie wchodzące w zakres art. 1 Protokołu I” (*ibidem*, pkt 873).

²¹ Wyrok ETPC z 26 III 2002 r., *Case of SA Dangeville v. France*, pkt 48. Trybunał dodał, że „skarżącej służyła co najmniej prawowita ekspektatywa zwrotu spornej sumy” (*ibidem*, *in fine*).

w interesie powszechnym «dla zapewnienia uiszczania podatków», co zawiera norma wyrażona w ust. 2²².

Na pierwszy rzut oka mogłoby się wydawać, że – skoro tylko w zd. II ust. 1 akcentuje się, że pozbawienie własności musi następować „na warunkach przewidzianych przez prawo”, podczas gdy według ust. 2 państwo może wydawać ustawy „jakie uzna za konieczne” – dla zabezpieczenia podatków państwo dysponuje niczym nieograniczoną kompetencją. Tak jednak nie jest. Trybunał przypomina, że w stosunku do obu ustępów art. 1 „pierwszym i najważniejszym wymogiem [...] jest to, by wszelka ingerencja władzy publicznej w niezakłócone korzystanie z mienia była zgodna z prawem”²³.

W sprawie węgierskiej Trybunał podkreślił nie tylko to, że „art. 1 Protokołu I wymaga, by jakakolwiek ingerencja władzy publicznej w niezakłócone korzystanie z mienia była zgodna z prawem”²⁴. Jego zdaniem „istnienie podstawy prawnej w prawie krajowym samo w sobie nie wystarcza do zaspokojenia zasady zgodności z prawem”; podstawa taka „musi dysponować jakością, a mianowicie musi dawać się pogodzić z *rule of law* i musi zawierać gwarancje przeciwko arbitralności”²⁵.

W związku z niedopuszczalnym, moim zdaniem, tłumaczeniem na język polski pojęcia „law” jako „ustawy” i podobnie restryktywnym postrzeganiem testu legalności, warto zwrócić uwagę, że w sprawie rosyjskiej Trybunał podkreślił, iż „koncepcja «legalnej podstawy» nie ogranicza się do ustawodawstwa”, jako że „jasne, spójne i publicznie dostępne orzecznictwo może stanowić wystarczającą podstawę dla «zgodnej z prawem» ingerencji w prawa gwarantowane przez Konwencję, tam,

²² Ibidem, pkt 51. Postanowił więc zbadać sprawę według zd. I ust. 1, zwracając uwagę na to, że „te dwie normy nie są pozbawione więzi wzajemnej, a zajmują się li tylko konkretnymi przykładami godzenia w prawo własności, a zatem powinny być interpretowane w świetle zasady uświęconej przez zd. I ust. 1” (ibidem, *in fine*). Por. wyrok Wielkiej Izby ETPC z 30 VI 2005 r., *Case of Jahn and Others v. Germany*, pkt 78–79.

²³ Ibidem, pkt 869. Warto zauważyć, że natychmiast po wspomnianym stwierdzeniu zastosowalności art. 1 Trybunał przystąpił do następnej kwestii: „czy taka ingerencja miała legalną podstawę oraz czy dawała się pogodzić z zasadą proporcjonalności inherentną w tym postanowieniu” (ibidem, pkt 873 *in fine*).

²⁴ *Case of R.Sz. v. Hungary*, pkt 35. Dodał przy tym, że „*rule of law*, jedna z fundamentalnych zasad demokratycznego społeczeństwa, jest pojęciem inherentnym we wszystkich artykułach Konwencji”.

²⁵ Ibidem, pkt 36. Normy dopuszczające ingerencję winny być przy tym „wystarczająco dostępne, precyzyjne i przewidywalne”; muszą też „zapewniać minimalne gwarancje proceduralne współmierne do wchodzącej w grę zasady” (ibidem, pkt 37). Por. *Affaire Melo Tadeu c. Portugal*, pkt 77.

gdzie orzecznictwo oparte jest na rozsądnej interpretacji pierwszorzęd-
nego ustawodawstwa²⁶.

Z drugiej strony, by nadmiernie nie krępować państwa, Trybunał spostrzega, że „[w] sprawach ogólnej polityki społecznej i gospodarczej [co odnosi się także do zabezpieczenia płatności podatków – dop. T.J.], co do których – rozsądnie rzecz ujmując – opinie w demokratycznym społeczeństwie mogą znacznie się różnić, twórcy polityki krajowej winien być przyznany szczególnie szeroki margines oceny²⁷. W każdym właściwie wyroku ETPC akcentuje przysługujący państwu pozwanemu szeroki margines oceny, przy czym odnosi to do: stanowienia przez państwo ustaw²⁸, koncepcji interesu publicznego/powszechnego²⁹, spełniania testu słusznej równowagi bądź testu proporcjonalności³⁰. W sprawie chorwackiej, w której dominował aspekt dyskryminacyjny, Trybunał zaakcentował taki margines w sferze „ogólnych środków strategii gospodarczej lub społecznej”, co obejmuje także „środki w obszarze opodatkowania”, przy czym „wszelkie takie środki muszą być urzeczywistniane w sposób niedyskryminacyjny i muszą być zgodne z wymogami proporcjonalności³¹”.

Literalnie rzecz biorąc, na rzecz dopuszczalności pozbawienia własności (ust. 1, zd. II) przemawiać ma „interes publiczny” (ang. *public interest*), podczas gdy reglamentacja korzystania z własności (ust. 2) uwarunkowana jest „interesem powszechnym” (ang. *general interest*). Trybunał postrzega koncepcje interesu w zasadzie tak, jakby nie było rozróżnienia na interes „publiczny” i „powszechny”, niejednokrotnie mówiąc w kontekście ust. 2 także o „interesie publicznym”, chociaż tekst traktatowy ma na względzie „interes powszechny”.

Zdaniem ETPC „to do władz krajowych należy ustalanie pierwotnej oceny co do istnienia problemu zainteresowania publicznego wymagającego środków pozbawienia własności bądź ingerencji w niezakłócone

²⁶ *Case of Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*, pkt 881.

²⁷ *Case of R.Sz. v. Hungary*, pkt 38. Trybunał akcentuje, że w sferze podatków „państwu trzeba przyznać pewien stopień dodatkowego poszanowania i elastyczności w wykonywaniu ich funkcji fiskalnych na podstawie testu legalności” – ibidem, pkt 39.

²⁸ Por. *Case of Jahn and Others v. Germany*, pkt 113; *Case of R.Sz. v. Hungary*, pkt 54; *Case of Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*, pkt 870.

²⁹ *Case of R.Sz. v. Hungary*, pkt 44, 48.

³⁰ *Affaire Luordo c. Italie*, pkt 69; *Case of R.Sz. v. Hungary*, pkt 59.

³¹ *Case of Guberina v. Croatia*, pkt 73. Jednakże „co do zakresu marginesu oceny państwa ostateczna decyzja co do przestrzegania wymagań Konwencji należy do Trybunału”.

korzystanie z mienia”³². „Nawet jeśli miało to miejsce na warunkach przewidzianych przez prawo – mając na myśli brak arbitralności – oraz w interesie publicznym, ingerencja w prawo do niezakłóconego korzystania z mienia zawsze musi osiągać «słuszną równowagę»: między wymaganiami interesu powszechnego społeczeństwa a wymaganiami ochrony praw podstawowych jednostki”³³.

W sprawach dotyczących ingerencji w korzystanie z własności, także w kontekście zabezpieczenia uiszczania podatków, Trybunał akcentuje właśnie wymóg osiągnięcia słusznej równowagi. Już w wyroku *Luordo* Trybunał przypominał, że „środek ingerencji powinien zapewniać «słuszną równowagę» między wymogami interesu powszechnego a wymogami zapewnienia praw podstawowych jednostki. Badanie takiej równowagi przejawia się w strukturze całości art. 1, a więc także w jego ust. 2”³⁴. W wyroku *Melo Tadeu* Trybunał wyraził się potwierdził, że „[t]a «słuszną równowagę» powinna istnieć nawet, jeśli chodzi o sytuację, gdy państwo wprowadza w życie ustawy, jakie uważa za konieczne dla zapewnienia uiszczania podatków bądź innych należności lub grzywien”³⁵.

Wchodzący w grę element dyskryminacyjnego postępowania państwa ułatwia stwierdzenie naruszenia wymaganych standardów ochrony własności. Zarzut dyskryminacji podniesiono w sprawie *Jahn i inni*, jednakże Trybunał stwierdził istnienie *clear justification* dla zarzucanej odmienności traktowania³⁶. Przeciwnie w sprawie austriackiej, Trybunał stwierdził naruszenie art. 1 Protokołu I, ponieważ przepis ustawowy miał charakter dyskryminacyjny i „skarżąca wspólnota podlegała w rezultacie zastosowania tego przepisu szkodliwej dyskryminacji ze

³² *Case of R.Sz. v. Hungary*, pkt 44. Por. też pkt 45, 48, 50.

³³ *Ibidem*, pkt 49 oraz pkt 50–51, 60. Por. *Case of James and Others v. the United Kingdom*, pkt 41, 45; *Case of Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*, pkt 870; *Affaire Melo Tadeu c. Portugal*, pkt 76–77. Por. też P. van Dijk, G.J.H. van Hoof, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, wyd. 2, Deventer–Boston 1990, s. 462.

³⁴ *Affaire Luordo c. Italie*, pkt 69. Por. *Case of SA Dangeville v. France*, pkt 52. Właśnie „zerwanie słusznej równowagi” stało u podstaw stwierdzenia naruszenia art. 1 Protokołu I (*ibidem*, pkt 61–62). Por. też wyrok ETPC z 20 XI 1995 r., *Case of Pressos Compania Naviera S.A. and Others v. Belgium*, pkt 38; *Case of Jahn and Others v. Germany*, pkt 93, 109, 117; *Case of R.Sz. v. Hungary*, pkt 31, ak. II oraz pkt 49–50; *Case of Khodorkovskiy and Lebedev v. Russia*, pkt 870; wyrok ETPC z 31 VII 2014 r., *Case of Nieftianaja Kompaniija Yukos v. Russia*, pkt 27.

³⁵ *Affaire Melo Tadeu c. Portugal*, pkt 78.

³⁶ *Case of Jahn and Others v. Germany*, pkt 124 w zw. z pkt 118–119. Chodziło o tytuł do dziedziczenia obszarów rolnych w b. NRD, w związku ze zjednoczeniem Niemiec.

względu na religię³⁷. Z kolei w sprawie węgierskiej Trybunał uznał sens zarzutu na podstawie art. 14 Konwencji; nie przystąpił jednak do merytorycznego badania go, gdyż już wcześniej stwierdził naruszenie art. 1 Protokołu I, wziętego odrębnie³⁸. Przeciwnie, w wyroku *Guberina* Trybunał najpierw badał zarzut dyskryminacji i stwierdził, że państwo pozwane „nie dostarczyło obiektywnego i rozsądnego usprawiedliwienia dla swego wzięcia pod uwagę przy dokonywaniu oceny obowiązku podatkowego nierówności inherentnej w sytuacji skarżące”³⁹.

Jak widać, dziedzina podatków nie stanowi nieskrępowanej kompetencji państwa, wyjętej z obszaru praw człowieka, wyłączonej ze sfery wymogów ochrony prawa własności. Sprawy podatkowe podlegają zatem ocenie w świetle ogólnych zasad systemu Konwencji, a także konkretnych kryteriów i wymogów art. 1 Protokołu I do Konwencji, w tym zasad legalności i proporcjonalności oraz wymogów interesu publicznego/powszechnego i słusznej równowagi. Co prawda, państwu przysługuje szeroki margines oceny i to państwo dokonuje pierwotnej oceny, ale to Trybunał ostatecznie sprawuje nadzór europejski i to do niego należy rozstrzygnięcie, czy wymogi te zostały dochowane, czy też – przeciwnie – doszło do naruszenia art. 1 Protokołu I. Sprawy i spory podatkowe – owszem, z uznaniem szerokich kompetencji państwa, ale jednak – mieszczą się więc w dziedzinie praw własnościowych.

2. Orzecznictwo ETPC na tle prawa do słusznego procesu

W swym zakresie przedmiotowym prawo do słusznego/rzetelnego procesu, umocowane w art. 6 Konwencji, obejmuje dwie wielkie kategorie sporów: co do „praw i obowiązków o charakterze cywilnym” oraz co do „oskarżenia w sprawie karnej”. Są to pojęcia autonomiczne, a ich zakres wcale nie musi się pokrywać ze sferą i zakresem kompetencji sądów cywilnych i sądów karnych ani utożsamiać się z kręgiem spraw cywilnych i spraw karnych w rozumieniu prawa krajowego. Oba, a zwłaszcza

³⁷ Wyrok ETPC z 25 IX 2012 r., *Case of Jehovahs Zeugen v. Austria*, pkt 36–37 w zw. z pkt 32.

³⁸ *Case of R.Sz. v. Hungary*, pkt 70 w zw. z pkt 54. Wyjaśnił przy tym: „choć zarzut ten również jest dopuszczalny, nie ma powodu dla odrębnego badania tych samych faktów ze stanowiska art. 14 Konwencji”.

³⁹ *Case of Guberina v. Croatia*, pkt 98. Doszło więc do naruszenia art. 14 Konwencji w zw. z art. 1 Protokołu i nie ma potrzeby oddzielnego badania sprawy na podstawie samego art. 1 Protokołu I (ibidem, pkt 99–100).

pojęcie „praw i obowiązków o charakterze cywilnym”, wzbudzają wątpliwości interpretacyjne co do ich funkcji i zakresu w kontekście art. 6 ust. 1 Konwencji⁴⁰. Można się zgodzić ze stanowiskiem M. Balcerzaka, że „nie da się sformułować uniwersalnej, jednolitej definicji «praw i obowiązków o charakterze cywilnym»”, a „rozwój orzecznictwa ETPC wskazuje na stałe rozszerzanie znaczenia omawianego pojęcia, co prowadzi do obejmowania zakresem art. 6 ust. 1 coraz to nowych kategorii spraw”⁴¹.

Spory podatkowe z perspektywy art. 6 ust. 1 mogą się mieścić zarówno pod nagłówkiem „oskarżenie karne”, jak i pod nagłówkiem „prawa i obowiązki o charakterze cywilnym”. Zdaniem Trybunału prawo do słusznego procesu winno być interpretowane w świetle preambuły Konwencji, która ogłasza „prymat prawa jako element wspólnego dziedzictwa umawiających się państw”⁴².

Przyjmijmy za punkt wyjścia wyrok *Ferrazzini*, uwzględniany w opracowaniach M. Balcerzaka i A. Zalaśińskiego oraz B. Brzezińskiego. Dwaj pierwsi uznają, że Trybunał stwierdził, iż „rozwój społeczeństw europejskich nie wpłynął mimo wszystko na charakter zobowiązań podatkowych, których nakładanie w dalszym ciągu stanowi «twardy rdzeń» uprawnień władzy publicznej”, wobec czego „podatnik w państwach Rady Europy co do zasady nie jest objęty ochroną wynikającą z Konwencji i uregulowanego w niej prawa do rzetelnego procesu”⁴³. Z kolei B. Brzeziński stwierdza, iż w wyroku tym Trybunał „uznał, że sprawy z zakresu prawa podatkowego co do zasady nie są objęte dyspozycją Art. 6 Konwencji, gdyż nie są sprawami cywilnymi w rozumieniu tego przepisu”; „jest to kwestia standardu ochrony praw człowieka, który wspomniany wyrok w sposób oczywisty zaniża”⁴⁴.

Trybunał w sprawie *Ferrazzini* uznał, że „koncepcja «praw i obowiązków o charakterze cywilnym» nie może być interpretowana przez

⁴⁰ Por. m.in. P. van Dijk, G.J.H. van Hoof, op. cit., s. 295–305.

⁴¹ B. Gronowska, T. Jasudowicz, M. Balcerzak, M. Lubiszewski, R. Mizerski, *Prawa człowieka i ich obowiązki*, wyd. 2, Toruń 2010, s. 326.

⁴² Wyrok ETPC z 25 VII 2002 r., *Case of Sovtransavto Holding v. Ukraine*, pkt 72. Por. wyrok ETPC z 3 XII 2015 r., *Case of Amurkhanyan v. Armenia*, pkt 33.

⁴³ M. Balcerzak, A. Zalaśiński, op. cit., s. 39–40. W konkluzjach autorzy dodają, że „wyrok w sprawie *Ferrazzini* nie pozwolił na wzmocnienie standardu prawa do rzetelnego procesu w europejskim systemie ochrony praw człowieka poprzez włączenie w art. 6 ust. 1 spraw dotyczących «praw i obowiązków podatkowych»” (ibidem, s. 44). Chcieliby jednak takiego wzmocnienia, skoro obszernie i przychylnie zajmują się idącymi w tym kierunku opiniami odrębnymi (por. ibidem, s. 40–43).

⁴⁴ B. Brzeziński, *Human Rights Act...*, s. 72.

odwołanie się wyłącznie do prawa krajowego państwa pozwanego”, że „koncepcja ta jest «autonomiczna» w rozumieniu art. 6 ust. 1 Konwencji”, że „wszelkie inne rozwiązanie wiodłoby do rezultatów, które nie dawałyby się pogodzić z przedmiotem i celem Konwencji”, wreszcie że „wykazanie, iż spór ma charakter «pieniężny», samo w sobie nie wystarcza do przesądzenia o zastosowaniu art. 6 ust. 1 pod jego «cywilnym» nagłówkiem”⁴⁵. Uwzględniając jednak postrzeganie Konwencji jako „żywego instrumentu” oraz jej interpretację „w świetle dzisiejszych warunków”, stwierdził, że „procedury klasyfikowane w prawie krajowym jako stanowiące część «prawa publicznego» mogą wejść w zakres art. 6 pod jego «cywilnym» nagłówkiem, jeśli wynik jest rozstrzygający dla praw i obowiązków prywatnych, co do spraw takich, jak np. [...] interesy własnościowe”⁴⁶.

Z kolei, wskazując na „prawa i obowiązki polityczne” jednostki, Trybunał istotnie doszedł do wniosku, że zaistniały w demokratycznych społeczeństwach rozwój „nie ugodził jednak w fundamentalny charakter ciężącego na jednostkach i spółkach obowiązku płacenia podatków”, a „sprawy podatkowe nadal wchodzą w skład twardego rdzenia prerogatyw władzy publicznej, z dominującym też publicznym charakterem relacji pomiędzy podatnikiem a społeczeństwem”⁴⁷.

Co można uznać za najbardziej frapujące, Trybunał, uwzględniając potrzebę interpretacji Konwencji „jako całości”, zauważa, że art. 1 Protokołu I „zastrzega prawo państw do wydawania takich ustaw, jakie uznają za konieczne celem zabezpieczenia uiszczania podatków”, by skojarzyć z tym wniosek, że „spory podatkowe nie wchodzą w zakres praw i obowiązków o charakterze cywilnym, pomimo skutków pieniężnych, jakie z konieczności powodują dla podatnika”⁴⁸.

Spojrzenie z tej samej co Trybunał perspektywy prowadzi do wniosków zgoła przeciwnych. Jeśli Trybunał spogląda na Konwencję „jako całość”, to nie może w kontekście art. 1 Protokołu I widzieć li tylko obowiązków obywatelskich i władczych kompetencji państwa, a więc przyjmować wizji skrajnie etatystycznej, lecz musi(!) (to trybunał praw człowieka, a nie rzecznik racji państwa! – refleksja T.J.) pamiętać, że te obowiązki i te kompetencje zostały wpisane w zestaw gwarancji ochrony własności i muszą być interpretowane w świetle zasady niezakłóconego

⁴⁵ *Case of Ferrazini v. Italy*, pkt 24–25.

⁴⁶ *Ibidem*, pkt 27 w zw. z pkt 26.

⁴⁷ *Ibidem*, pkt 29 w zw. z pkt 28.

⁴⁸ *Ibidem*, pkt 29 *in fine*.

korzystania ze swojego mienia. Dlaczego nie szanuje własnej interpretacji zobowiązań na podstawie art. 1 Protokołu I? Dlaczego w samym wyroku *Ferrazini* popada w sprzeczność: z jednej strony „interesy własnościowe” – mieszcząc je pod „cywilnym nagłówkiem”, a z drugiej strony „spory podatkowe” – zupełnie z tej sfery eliminując, mimo iż dotyczą *par excellence* „interesów własnościowych”, podatników⁴⁹.

Większość badanych później przez Trybunał spraw dotyczyła „nagłówka karnego” w art. 6 ust. 1 Konwencji. Tylko wyrok w sprawie *Segame SA przeciwko Francji* skupiał się na „nagłówku cywilnym”. Od niego więc należy rozpocząć. Chodziło o kary podatkowe nałożone na skarżącą spółkę w kontekście opodatkowania wytwórstwa wyrobów artystycznych. Zdaniem Trybunału „system administracyjnych kar pieniężnych, takich jak w niniejszej sprawie kary podatkowe, da się pogodzić z art. 6 ust. 1 Konwencji, jak długo podatnik może wnieść wszelką taką godzącą w niego decyzję przed sąd, który zaspokaja gwarancje tego postanowienia”⁵⁰. Ponieważ skarżąca mogła wnieść sprawę do sądu administracyjnego, a potem do apelacyjnego oraz ponieważ samo prawo dbało o proporcjonalny charakter kary, Trybunał uznał pogląd rządu co do «specjalnej potrzeby wystarczającej skuteczności środków fiskalnych dla zachowania interesów państwa», odróżniając ten rodzaj spraw „z punktu widzenia Konwencji od twardego rdzenia prawa karnego”⁵¹.

Także ten wyrok może budzić mieszane uczucia. Z jednej strony dobrze się stało, że w kontekście „praw i obowiązków o charakterze cywilnym” Trybunał uznał zastosowalność art. 6 ust. 1, aczkolwiek *in casu* jego naruszenia się nie dopatrył. Z drugiej strony nie dochował konsekwencji, odwołując się do „twardego rdzenia prawa karnego”, tak jakby chodziło o aspekt „oskarżenia karnego” z punktu widzenia art. 6 ust. 1, co już wcześniej sam zanegował.

⁴⁹ Trybunał dochodzi na końcu do dziwnego wniosku: „Zasada, zgodnie z którą zawarte w Konwencji koncepcje autonomiczne muszą być interpretowane w świetle dzisiejszych warunków w demokratycznych społeczeństwach, nie daje Trybunałowi kompetencji interpretowania art. 6 ust. 1, jak gdyby nie było w tekście przymiotnika «cywilne». Co to ma do rzeczy? Niech przymiotnik „cywilne” zostanie i niech Trybunał nauczy się go rozumieć nie tylko „w świetle dzisiejszych warunków”, ale też „w świetle przedmiotu i celu Konwencji”.

⁵⁰ Wyrok ETPC z 7 VI 2012 r., *Case of Segame SA v. France*, pkt 54. Trybunał dodał, że „Cechy organu sądowego z pełną jurysdykcją obejmują kompetencję uchylecia decyzji, pod wszelkimi względami, w kwestiach faktycznych i prawnych” (ibidem, pkt 55).

⁵¹ Ibidem, pkt 56–59. Tym samym, „wobec braku arbitralności”, doszedł do wniosku o braku naruszenia art. 6 ust. 1 (ibidem, pkt 60).

W szwedzkiej sprawie dotyczącej dopłat podatkowych Trybunał potwierdził, że koncepcja „oskarżenia karnego” w rozumieniu art. 6 ust. 1 jest koncepcją autonomiczną, posługując się – dla uznania przestępstwa za „karne” – trzema kryteriami: „prawnej klasyfikacji przestępstwa w prawie krajowym; charakteru przestępstwa oraz charakteru i stopnia dolegliwości grożącej kary”⁵². Ponieważ dopłaty nakładane są „wedle ustaw podatkowych, a nie przepisów prawa karnego”, ponieważ nakładają je „władze podatkowe i sądy administracyjne”, ponieważ „nie są one charakteryzowane jako kary kryminalne, lecz raczej jako sankcje administracyjne”, Trybunał uznał, że „nie można powiedzieć o dopłatach, iżby na podstawie krajowego systemu prawnego należały do prawa karnego”⁵³.

Na podstawie drugiego i trzeciego z wyżej wskazanych kryteriów, „mających charakter alternatywny, a nie kumulatywny”, wystarczy dla zastosowania art. 6 ust. 1 Konwencji pod jego nagłówkiem karnym, że „dane przestępstwo z racji swojego charakteru winno być «karnym» z punktu widzenia Konwencji bądź narażać zainteresowaną osobę na sankcję, która – z racji swego charakteru i stopnia dolegliwości – należy generalnie do sfery «kryminalnej»”⁵⁴. Zdaniem Trybunału „ogólny charakter przepisów prawnych dotyczących dopłat podatkowych oraz cel kar, które mają charakter zarazem odstraszcający, jak i karzący, wystarczają do wykazania, że z punktu widzenia art. 6 Konwencji skarżący był oskarżony o przestępstwo karne”⁵⁵. ETPC uznał w rezultacie, że „wszczęte wobec skarżącego postępowanie dotyczące dopłat podatkowych obejmowało wysunięcie «oskarżenia karnego» w rozumieniu art. 6 Konwencji”⁵⁶.

Z drugiej strony Trybunał zauważył, że ani art. 6, ani żadne inne postanowienie Konwencji nie może być postrzegane jako wykluczające co do zasady podejmowanie środków wykonawczych, „zanim decyzje w sprawie dopłat podatkowych staną się prawomocne”⁵⁷. Jednakże

⁵² Wyrok ETPC z 23 VII 2002 r., *Case of Janosevic v. Sweden*, pkt 65. Trybunał zauważył przedtem, że nie dokonuje rewizji wyroku *Ferrazini* (ibidem, pkt 64).

⁵³ Ibidem, pkt 66.

⁵⁴ Ibidem, pkt 67. Nie wyklucza to przyjęcia „podejścia kumulatywnego” tam, gdzie odrębna analiza każdego z kryteriów nie umożliwia dojścia do jasnego wniosku co do istnienia „oskarżenia karnego” (ibidem, *in fine*).

⁵⁵ Ibidem, pkt 68 *in fine*.

⁵⁶ Ibidem, pkt 71.

⁵⁷ Ibidem, pkt 106. Trybunał zwraca uwagę, że „choćby dopłaty podatkowe mogły dotyczyć znaczących sum pieniędzy, nie są one zamierzone jako oddzielne źródło

„system, który dopuszcza wymuszanie znaczących dopłat podatkowych, zanim sąd rozstrzygnie o obowiązku płacenia dopłat, podlega [...] krytyce i powinien być poddawany ścisłej kontroli”⁵⁸.

W sprawie fińskiej, również dotyczącej dopłat podatkowych, Trybunał – niemal identycznie jak w sprawie *Janosevica* – skorzystał z trzech „kryteriów *Engel*”⁵⁹ i zajął się kryterium drugim i trzecim⁶⁰, by z kolei przypomnieć, że w wyroku *Bendenoun* doszukał się czterech kryteriów: po pierwsze, by prawo ustalające kary dotyczyło wszystkich obywateli jako podatników; po drugie, by dopłaty nie miały na celu kary kompensującej szkodę, lecz karę odstrasżającą od ponawiania przestępstwa; po trzecie, by była ona nakładana na podstawie przepisu ogólnego, którego cel ma charakter odstrasżający i karny; oraz po czwarte, by dopłaty miały charakter istotny⁶¹.

Trybunał dodał, że nie ma podstaw do utrzymywania, jakoby „łżejszy charakter przestępstwa – w postępowaniu podatkowym bądź innym – miał być rozstrzygający dla wyeliminowania przestępstwa – skądinąd z natury kryminalnego – z zakresu art. 6”⁶², oraz że „nie jest przekonany co do tego, że charakter postępowania w sprawie dopłat podatkowych jest taki, iż nie wchodzi ono bądź nie powinno wchodzić w zakres ochrony z art. 6”⁶³. Zbadawszy dokładnie istotne kryteria i w związku z głównym zarzutem skarżącego co do braku ustnej rozprawy, a uwzględniając gwarancje, jakich dostarczało skarżącemu postępowanie pisemne, Trybunał uznał, że nie doszło do naruszenia art. 6⁶⁴.

dochodów, lecz mają wywierać presję na podatników, by wypełniali obowiązki na podstawie ustaw podatkowych, i karać naruszenia” (ibidem, pkt 107).

⁵⁸ Ibidem, pkt 108. Żadnych dopłat od skarżącego jednak nie ściągnięto, popadł on w bankructwo, a zapewniana przez prawo szwedzkie możliwość zwrotu wszelkich wpłaconych sum stanowiła, zdaniem Trybunału, „wystarczającą gwarancję interesów skarżącego” (ibidem, pkt 109 w zw. z pkt 110).

⁵⁹ Wyrok ETPC z 23 XI 2006 r., *Case of Jussila v. Finland*, pkt 30. Por. wyrok z 8 VI 1976 r., *Case of Engel and Others v. the Netherlands*, pkt 82. Na podstawie tych kryteriów Trybunał miał ocenić, „czy niektórzy bądź wszyscy skarżący podlegali «oskarżeniu karnemu» w rozumieniu art. 6 ust. 1” (ibidem, pkt 83). ETPC nie badał pod nagłówkiem cywilnym spraw tych osób, które oskarżeniu karnemu nie podlegały (ibidem, pkt 86–87).

⁶⁰ *Case of Jussila v. Finland*, pkt 31. Co istotne, Trybunał zwrócił uwagę, że „relatywny brak dolegliwości kary nie może pozbawić przestępstwa jego inherentnie kryminalnego charakteru”.

⁶¹ Ibidem, pkt 32. Por. wyrok ETPC z 24 II 1994 r., *Case of Bendenoun v. France*, pkt 47.

⁶² *Case of Jussila v. Finland*, pkt 35.

⁶³ Ibidem, pkt 36.

⁶⁴ Ibidem, pkt 49 w zw. z pkt 37–48. Trybunał nie podzielił wątpliwości skarżącego, jakoby „w tej konkretnej sprawie wynikały jakiegokolwiek zagadnienia wiarygodności

Z powyższego wynikałoby „pod nagłówkiem cywilnym”, że – aczkolwiek Trybunał wyraził nie przekreślił swojego *dictum* z wyroku *Ferrazzini* – już nie postrzegał postępowania podatkowego i spraw podatkowych jako pozostających poza zakresem zastosowalności art. 6 ust. 1, skłaniając się do uznania, że mogą one nabierać charakteru „praw obowiązków o charakterze cywilnym”. Tym bardziej „pod nagłówkiem karnym” Trybunał, stosując trzy „kryteria *Engel*” i moderując je stopniowo, badał sprawy podatkowe, powstrzymując się jednak przed stwierdzeniem naruszenia art. 6 ust. 1 tam, gdzie system krajowy zapewniał skarżącemu wystarczające gwarancje procesowe.

3. Orzecznictwo ETPC na tle zakazu powtórnego ścigania i karania

Trzeciej okazji dla rozwoju orzecznictwa strasburskiego w sprawach podatkowych dostarcza art. 4 Protokołu VII do Konwencji, zgodnie z którym „nikt nie może być ponownie sądzony bądź karany w postępowaniu karnym [...] za przestępstwo, za które już był uniewinniony bądź skazany zgodnie z prawem i procedurą karną tego państwa”. Wcześniejsze orzecznictwo na kanwie tego przepisu dotyczyło raczej przestępczości w ruchu drogowym⁶⁵. Ostatnie lata przyniosły kilka znaczących, zasługujących na bliższe ich zbadanie spraw dotyczących zarzutów ponownego sądenia i karania właśnie na tle dopłat podatkowych⁶⁶.

W najwcześniejszej sprawie fińskiej Trybunał zwrócił uwagę, że „[p]ojęcie «postępowania karnego» w tekście art. 4 Protokołu VII musi być interpretowane w świetle zasad ogólnych dotyczących odpowiadających mu słów «oskarżenie karne» i «kara» w art. 6 i 7 Konwencji”⁶⁷. Przypomnił też, że już wcześniej w fińskiej sprawie *Jussila* uznał na kanwie art. 6 ust. 1 Konwencji „karny charakter dopłat podatkowych”, wobec czego stwierdził, że „postępowanie dotyczące dopłat podatkowych jest

w postępowaniu, które by wymagały ustnego przedstawienia dowodów bądź krzyżowego przepytывania świadków”, i uznał „moc argumentacji rządu, że wszelkimi zagadnieniami faktycznymi i prawnymi można było adekwatnie się zajmować i rozstrzygać je na podstawie wyjaśnień pisemnych” (ibidem, pkt 47).

⁶⁵ Por. m.in. wyrok ETPC z 23 X 1995 r., *Case of Gradinger v. Austria*; wyrok ETPC z 7 V 2002 r., *Case of W.F. v. Austria*.

⁶⁶ Wyrok ETPC z 20 V 2014 r., *Case of Hakka v. Finland*; wyrok ETPC z 27 XI 2014 r., *Case of Lucky Dev v. Sweden*; wyrok ETPC z 15 XI 2016 r., *Case of A. and B. v. Norway*.

⁶⁷ *Case of Hakka v. Finland*, pkt 37.

«postępowaniem karnym» także z punktu widzenia art. 4 Protokołu VII⁶⁸. W sprawie szwedzkiej dodał ponadto, że „pojęcie «kary» na podstawie rozmaitych postanowień Konwencji nie ma znaczenia odmiennego”⁶⁹. Odpowiada to zasadniczemu założeniu Trybunału, by postrzegać i interpretować Konwencję jako całość, dbając o spójność interpretacji i harmonię między jej poszczególnymi postanowieniami.

Trybunał przypomniał, że „celem art. 4 Protokołu VII jest zakaz powtarzania postępowania karnego, które zostało zakończone «ostatecznym» wyrokiem”, zwracając uwagę, że – stosownie do Sprawozdania Wyjaśniającego do Protokołu VII – „wyrok jest «ostateczny», jeżeli zgodnie z tradycyjnym wyrażeniem nabiera on mocy *res iudicata*”, a jest tak, „gdy jest on nieodwoalny, tj. gdy żadne dalsze zwyczajne środki nie są dostępne bądź gdy strony już takie środki wyczerpały albo pozwoliły upłynąć terminom, nie skorzystawszy z nich”⁷⁰.

Trybunał zdecydowanie podkreśla, że art. 4 Protokołu „nie ogranicza się li tylko do prawa do nie bycia ponownie karanym, ale obejmuje także prawo do nie bycia ponownie ściganym ani sądzonym”; „inaczej nie byłoby konieczności dodawania słowa «karany» do słowa «ścigany», gdyż byłoby to prostą duplikacją”⁷¹. Znajduje on zastosowanie, jak dodaje się w sprawie szwedzkiej, „nawet tam, gdzie jednostka podlegała jedynie ściganiu w postępowaniu, które nie zakończyło się skazaniem”⁷².

Dla stwierdzenia „oskarżenia karnego” i przestępstwa Trybunał – podobnie jak w kontekście „oskarżenia karnego” z art. 6 ust. 1 Konwencji – odwoływał się do wyżej wskazanych trzech „kryteriów *Engel*”⁷³. Oba wchodzące w grę postępowania zasadniczo mają charakter karny. Dla rozstrzygnięcia kwestii dopuszczalności drugiego z postępowań nie

⁶⁸ Ibidem, pkt 39. Por. przypis 13 w niniejszym opracowaniu. Por. też *Case of Lucky Dev v. Sweden*, pkt 31, z powołaniem się na wyrok w sprawie *Janosevic*, s. 12.

⁶⁹ *Case of Lucky Dev v. Sweden*, pkt 51.

⁷⁰ *Case of Hakka v. Finland*, pkt 43. Tak więc wyroki, przeciwko którym służy zwyczajna apelacja, „wykluczone są z zakresu gwarancji zawartej w art. 4 Protokołu VII”. Przeciwnie, „«ostateczny» charakter wyroku nie zależy od wykorzystywania środków nadzwyczajnych, takich jak wnioski o wznowienie postępowania czy wnioski o przedłużenie utraconego terminu” (ibidem, pkt 44). Identycznie *Case of Lucky Dev v. Sweden*, pkt 56. Podobnie *Case of A. and B. v. Norway*, pkt 109.

⁷¹ *Case of Hakka v. Finland*, pkt 46. Tak więc, zdaniem Trybunału, artykuł ten „zawiera trzy różne gwarancje i przewiduje, że nikt nie może być /i/ ścigany, /ii/ sądzony ani /iii/ karany za to samo przestępstwo” (ibidem, *in fine*). Por. też *Case of Lucky Dev v. Sweden*, pkt 58; *Case of A. and B. v. Norway*, pkt 110.

⁷² *Case of Lucky Dev v. Sweden*, pkt 58. Por. *Case of A. and B. v. Norway*, pkt 110.

⁷³ Tak np. w wyroku w sprawie *Hakka*, pkt 38.

wystarcza jednak fakt, że prawo krajowe kwalifikuje je jako dotyczące dwóch odrębnych przestępstw. Istnienie w dotychczasowym orzecznictwie strasburskim odmiennych podejść⁷⁴ „wywoływało niepewność prawną, niedającą się pogodzić z fundamentalnym prawem, by nie być sądzonym dwukrotnie za to samo przestępstwo”⁷⁵. Toteż w wyroku *Zolotukhin*, po dokładnym zbadaniu, z uwzględnieniem standardów uniwersalnych i międzyamerykańskich, Trybunał doszedł do wniosku, że „art. 4 Protokołu VII musi być rozumiany jako zakazujący ścigania bądź karania za drugie «przestępstwo», jak dalece wynika ono z tych samych faktów albo faktów, które są substancjalnie te same”⁷⁶.

W sprawie rosyjskiej Trybunał wysnuł wniosek, że dwa zbiory postępowania były na tyle ściśle ze sobą powiązane, że w istocie dotyczyły „tego samego przestępstwa”, wobec czego doszło do naruszenia art. 4 Protokołu VII⁷⁷. Przeciwnie, naruszenia nie stwierdził w sprawie fińskiej, ponieważ sankcje były nakładane przez różne władze, bez jakiegokolwiek „ścisłego związku, w substancji i w czasie między postępowaniem karnym a podatkowym”⁷⁸. Sytuacja była bardziej skomplikowana w sprawie szwedzkiej, albowiem – poza dopłatami podatkowymi – wchodziło tu w grę dwojakie ściganie karne: za przestępstwo podatkowe i zupełnie odrębne przestępstwo księgowo. Co do tego pierwszego Trybunał uznał, że: „Oskarżenie skarżącej i nałożenie domiaru podatkowego oparte były na tym samym braku zadeklarowania dochodów z biznesu i VAT. Co więcej, postępowanie podatkowe i postępowanie karne dotyczyły tego samego okresu czasu i zasadniczo tej samej sumy unikanych podatków. W konsekwencji, w tym względzie element *idem* w zasadzie *ne bis in idem* był spełniony”⁷⁹. I przeciwnie, postępowanie podatkowe nie stanowiło podstawy skazania skarżącej za przestępstwo księgowo: „dwa odnośne przestępstwa były wystarczająco odrębne, by wnosić, że skarżąca nie

⁷⁴ Zob. wyrok Wielkiej Izby ETPC z 10 II 2009 r., *Case of Sergey Zolotukhin v. Russia*, pkt 70–77, gdzie kolejno wskazuje się: (1) „to samo postępowanie” skarżącego (pkt 71), (2) które może ustanawiać kilka przestępstw (pkt 72), (3) a te mają te same „istotne elementy” (pkt 73).

⁷⁵ *Case of Hakka v. Finland*, pkt 41. Por. *Case of Sergey Zolotukhin v. Russia*, pkt 78.

⁷⁶ *Case of Sergey Zolotukhin v. Russia*, pkt 82. Trybunał powinien zatem „skupić się na tych faktach, które składają się na zbiór konkretnych okoliczności faktycznych angażujących tego samego pozwanego i nierozzerwalnie powiązanych w czasie i w substancji” (ibidem, pkt 84). Por. *Case of Hakka v. Finland*, pkt 41 *in fine*; *Case of Lucky Dev v. Sweden*, pkt 52.

⁷⁷ *Case of Sergey Zolotukhin v. Russia*, pkt 120–122.

⁷⁸ *Case of Hakka v. Finland*, pkt 50, w zw. z pkt 51–52. Chodziło więc o „dwa równoległe i odrębne postępowania” (ibidem, pkt 51).

⁷⁹ *Case of Lucky Dev v. Sweden*, pkt 54.

była podwójnie karana za to samo przestępstwo”, wobec czego „proces i skazanie skarżącej za cięższe przestępstwo księgowe nie przejawiają żadnego braku przestrzegania wymagań art. 4 Protokołu VII”⁸⁰.

Według Trybunału postanowienie to nie zakazuje prowadzenia dwóch równoległych zbiorów postępowania, pod warunkiem jednak przerwania drugiego zbioru postępowania, gdy pierwszy zbiór postępowania zostaje prawomocnie zakończony; gdy do takiego przerwania nie dochodzi, Trybunał stwierdza naruszenie art. 4 Protokołu VII⁸¹. Ponieważ w badanej sprawie postępowanie karne zakończyło się prawomocnie uniewinnieniem, a postępowanie podatkowe było kontynuowane, Trybunał stwierdził naruszenie art. 4 Protokołu VII⁸².

Sporo zamieszania wprowadza ostatnia sprawa norweska, w której dwaj skarżący zarzucali, że po nałożeniu na nich przez władze podatkowe kar podatkowych i po ich zapłaceniu podlegali oni sądzeniu i skazaniu przed sądami karnymi⁸³. Trybunał nie skupił się na swoim dotychczasowym orzecznictwie, lecz dopatrywał się – w stanowisku skarżących i rządu oraz rządów interweniujących w sprawie – „sprzecznych podejść: do kwestii duplikacji postępowania, a zwłaszcza zakresu, w jakim winny być dopuszczalne na podstawie art. 4 Protokołu VII postępowania równoległe czy podwójne”⁸⁴.

Trybunał w sposób wielce nieprzekonujący przedstawił swoje wnioski na tle wyroku w sprawie *Zolotukhin*⁸⁵, by z kolei dojść do spostrzeżenia, że „w pierwszym rzędzie to do Umawiających się Państw należy wybór, jak zorganizować ich system prawny, w tym ich procedury karnego wymiaru sprawiedliwości”⁸⁶.

Zdaniem Trybunału Konwencja „nie zakazuje rozdziału procesu wyrokowania w danej sprawie na różne stadia czy części, tak, by różne kary mogły być nakładane, sukcesywnie bądź równoległe, za przestępstwo, które jest charakteryzowane jako «kryminalne» w autonomicznym znaczeniu tego pojęcia na podstawie Konwencji”⁸⁷. Toteż „państwa winny

⁸⁰ Ibidem, pkt 55 *in fine*.

⁸¹ Ibidem, pkt 59 w zw. z pkt 60.

⁸² Ibidem, pkt 63–64.

⁸³ *Case of A. and B. v. Norway*, pkt 53.

⁸⁴ Ibidem, pkt 104 w zw. z pkt 102–103.

⁸⁵ Ibidem, pkt 108–111 oraz pkt 112–116 i 117–119, co do swojego orzecznictwa oraz oceny prawa krajowego państw członkowskich UE przez Adwokata Generalnego Trybunału Sprawiedliwości UE.

⁸⁶ Ibidem, pkt 120.

⁸⁷ Ibidem.

być prawowicie zdolne do wyboru komplementarnych odpowiedzi prawnych na społecznie napastliwe postępowanie [...], za pośrednictwem rozmaitych procedur tworzących spójną całość, tak, by się zajmować różnymi aspektami danego problemu społecznego, pod warunkiem, że akumulowane odpowiedzi prawne nie stanowią nadmiernego ciężaru dla zainteresowanej jednostki⁸⁸.

To prawdziwe *wishful thinking* Trybunału – z góry można założyć, że w przygniatającej większości przypadków owa „zainteresowana jednostka” będzie zmuszona dźwigać „nadmierny ciężar”. Trybunał nie wspomina nawet o normatywnym usadówieniu spraw podatkowych w systemie Konwencji jako kwestii z zakresu „interesów własnościowych” jednostki. Nie spogląda na sam art. 4 Protokołu VII i jego wymogi, zwłaszcza że – przypomnijmy – umocowuje on prawo niederogowalne.

Następnie Trybunał przechodzi do spostrzeżeń „dla wyjaśnienia wniosków wywodzonych z istniejącego orzecznictwa”⁸⁹. Dochodzi przy tym do wniosku: że „art. 4 Protokołu VII nie wyklucza prowadzenia podwójnych postępowań, nawet do ich zakończenia, jeśli pewne warunki zostają spełnione”; że „państwo pozwane musi przekonująco wykazać, że odnośne podwójne postępowanie było «wystarczająco ściśle związane w substancji i w czasie»”, innymi słowy, że „było ono złączone w sposób zintegrowany, tak by tworzyć spójną całość”⁹⁰.

Zdaniem Trybunału „postępowania połączone łatwiej spełniają kryteria komplementarności i spójności, jeżeli sankcje nakładane w postępowaniu formalnie nieklasyfikowanym jako «kryminalne» są specyficznymi dla danego postępowania, a zatem różnymi od «twardego rdzenia prawa karnego»”; i przeciwnie, „fakt, że postępowanie administracyjne nosi cechy stygmatyzujące, przypominające cechy zwyczajnego postępowania karnego, wzmacnia ryzyko, iż cele społeczne realizowane poprzez sankcjonowanie zachowania w różnych postępowaniach będą podlegać raczej duplikacji (*bis*) niż wzajemnemu uzupełnianiu się”⁹¹.

⁸⁸ Ibidem, pkt 121.

⁸⁹ Ibidem, pkt 125–129.

⁹⁰ Ibidem, pkt 130. Zakłada to, że „realizowane cele i używane środki” mają być komplementarne i powiązane w czasie, ale także że ewentualne konsekwencje zorganizowania odnośnego traktowania prawnego w taki sposób „winny być proporcjonalne i dla zainteresowanych osób przewidywalne” (ibidem, *in fine*). Co do materialnych czynników warunkujących istnienie ścisłego związku por. ibidem, pkt 132. Dalej Trybunał podkreślił, że „tam, gdzie związek w substancji jest wystarczająco mocny, wymóg związku w czasie utrzymuje się i musi być spełniony” (ibidem, pkt 134).

⁹¹ Ibidem, pkt 133, ak. 3.

Po skrupulatnym zbadaniu sprawy Trybunał doszedł do wniosku – zarówno w stosunku do pierwszego, jak i w stosunku do drugiego skarżącego⁹² – że nie ma wskazań na to, jakoby skarżący „doznał jakiegokolwiek dysproporcjonalnej krzywdy czy niesprawiedliwości w rezultacie zarzucanej zintegrowanej odpowiedzi prawnej na brak zadeklarowania przezeń dochodów i zapłacenia podatków”⁹³.

Trybunał osiągnął ostatecznie wymarzony dla państwa pozwanego wniosek, że nie doszło do naruszenia art. 4 Protokołu VII, ponieważ „nie można powiedzieć, jakoby którykolwiek ze skarżących był «sądzony bądź karany ponownie [...] za przestępstwo, za które już był prawomocnie skazany»”⁹⁴. Wyrok Wielkiej Izby zapadł przygniatającą większością głosów (16:1). Jednakże sędzia Pinto de Albuquerque uznał zaistnienie naruszenia art. 4 Protokołu VII i złożył bardzo obszerną opinię odrębną⁹⁵.

By przejść do końcowej krytycznej oceny wyroku Trybunału w sprawie norweskiej, wypadnie posłużyć się – jako narzędziem tej oceny – jego własnym stwierdzeniem z tego wyroku, zgodnie z którym „Konwencja musi być odczytywana jako całość oraz interpretowana w taki sposób, by promować spójność i harmonię wewnętrzną między jej różnymi postanowieniami”⁹⁶.

Spośród tych „różnych postanowień” Konwencji najistotniejsze są poddane badaniu w niniejszym opracowaniu: art. 1 Protokołu I do Konwencji, art. 6 ust. 1 Konwencji oraz – obecnie tu badany – art. 4 Protokołu VII do Konwencji. Przyjrzyjmy się gołosłownej, jak się okazuje, powyższej deklaracji Wielkiej Izby z perspektywy tych właśnie postanowień.

W wyroku w sprawie *A. and B.* Trybunał ani słowem nie napomknął o związkach badanej sprawy z art. 1 Protokołu I do Konwencji, nie spoglądał na nią z perspektywy standardów ochrony własności, nie przypominał, że sam w swoim orzecznictwie postrzega problemy podatkowe

⁹² Por. *ibidem*, odpowiednio pkt 135–147 oraz 148–152.

⁹³ *Ibidem*, pkt 147. Zdaniem Trybunału „zachodził wystarczająco ścisły związek – tak w substancji, jak i w czasie – między decyzją władz podatkowych w sprawie kar podatkowych a późniejszym skazaniem karnym jako składnikami zintegrowanego modelu sankcji na podstawie prawa norweskiego za brak dostarczenia informacji o zwrocie podatków, co prowadziło do wadliwej oceny podatkowej” (*ibidem*, *in fine*). Identycznie w odniesieniu do drugiego skarżącego (*ibidem*, pkt 153).

⁹⁴ *Ibidem*, pkt 154.

⁹⁵ Dissenting Opinion of Judge Pinto de Albuquerque, *ibidem*, s. 53–92 (pkt 1–80).

⁹⁶ *Case of A. and B. v. Norway*, pkt 133, ak. 2.

jako dotyczące „interesów własnościowych” podatników. Inaczej być nie może, jeśli się pamięta – a Trybunał, niestety, zapomina – że „zabezpieczenie uiszczania podatków” stanowi element składowy standardów ochrony własności, a dotycząca tego norma trzecia z art. 1 Protokołu I ma być interpretowana w świetle zasady niezakłóconego korzystania ze swojej własności. Nie widać w wywodach Trybunału spójności i harmonii między art. 4 Protokołu VII do Konwencji a art. 1 Protokołu I do Konwencji.

Jeśli chodzi o art. 6 ust. 1 Konwencji, owszem, Trybunał sporadycznie o nim sobie przypomina, sięga po „kryteria *Engel*” i po „test *Zolotukhin*”, nie po to jednak, by pozostać im wiernym, lecz w istocie odstępuje od nich. Zauważmy np., że podstawowy dlań test „wystarczająco ścisłego związku [...] w substancji i w czasie” w kontekście art. 6 ust. 1 działał na rzecz tezy o niedopuszczalnym podwojeniu sądenia i karnania, a więc – jak to ujmuje Pinto de Albuquerque – *pro persona*⁹⁷, na korzyść podatnika, podczas gdy w wyroku w sprawie *A. and B.* niejako usprawiedliwia „model zintegrowany”, jednoznacznie działając na rzecz państwa pozwanego, a więc – jak to ujmuje Pinto de Albuquerque – *pro auctoritate*⁹⁸.

Wreszcie Trybunał traci z pola widzenia zarówno treść, jak i szczególny charakter prawny art. 4 Protokołu VII do Konwencji, jakby nie obchodził go zakaz ponownego ścigania, sądenia i karnania, który – przypomnijmy – ma charakter prawa niederogowalnego, a więc prawa o szczególnej wymagalności, którego lekceważyć po prostu nie wolno.

Gdzie więc owa deklarowana „spójność i harmonia” między postanowieniami Konwencji, gdzie jej – zdewastowane przez Trybunał – *integrum*?! Trybunał dezintegruje system Konwencji, kawałkuje go – a to jest niedopuszczalne!

Trudno więc nie zgodzić się z autorem opinii odrębnej, który przypomina, że „[c]o do zasady, warunki przynależne ochronie prawa niederogowalnego, takiego jak *ne bis in idem*, nie mogą być pozostawiane dyskrekcji państwa”⁹⁹. Jego zdaniem „*Ne bis in idem* traci swój charakter *pro persona*, obalony przez ścisłe *pro auctoritate* stanowisko Trybunału”¹⁰⁰.

⁹⁷ Dissenting opinion, cz. II.IV, pkt 33–49.

⁹⁸ Ibidem, cz. II.V.B, pkt 60–77.

⁹⁹ Ibidem, pkt 53, ak. 2. Zwłaszcza że „skazanie karne jest wnioskiem z góry przesądzonym, gdy przestępstwo administracyjne już zostało ustalone w oparciu o niższy ciężar dowodu”, a w grę wchodzi „obowiązek współdziałania z władzami podatkowymi w postępowaniu administracyjnym” (ibidem, pkt 62).

¹⁰⁰ Ibidem, pkt 79.

Nie sposób w związku z tym nie przypomnieć, że: podatnik to też człowiek; że służą mu prawa człowieka; że jego podatki to kwestia związana z jego interesami własnościowymi; że także państwo ma za zadanie ochronę praw człowieka – zabezpieczając uiszczanie podatków, powinno to czynić z poszanowaniem praw człowieka; wreszcie że sam Trybunał jest trybunałem praw człowieka i to na ich straży ma stać niezłomnie, a nie stawać się rzecznikiem racji państwa, wbrew prawom człowieka bądź z ich omijaniem.

ETPC nie może zapominać o swojej funkcji obrońcy praw podatnika-człowieka, opartych w systemie normatywnym Konwencji na trzech filarach: prawa do niezakłóconego korzystania ze swojego mienia/własności (art. 1 Protokołu I); prawa do słusznego/rzetelnego procesu w kontekście praw i obowiązków o charakterze cywilnym bądź oskarżenia karnego (art. 6 ust. 1 Konwencji); zakazu ponownego ścigania, sądzenia i karania (art. 4 Protokołu VII).

Podsumowanie

Z powyższego wynika, że na sprawy podatkowe rozciągają się gwarancje ochrony praw człowieka umocowane w systemie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, że podatnik jest postrzegany jako podmiot uprawniony z tytułu należnych mu praw chronionych w systemie Konwencji. Służą mu gwarancje materialne oraz proceduralne, w tym prawo dochodzenia roszczeń na poziomie krajowym i konwencyjnym.

Zasadniczą podstawą statusu podatnika jest art. 1 Protokołu I do Konwencji, umocowujący zasadę niezakłóconego korzystania ze swojego mienia. Owszem, zasada ta ma dwie normy wyjątkowe, w tym normę z ust. 2 uznającą prawo państwa do przyjmowania i stosowania ustaw niezbędnych dla zabezpieczenia uiszczania podatków. Ingerencje władz publicznych muszą być jednak zgodne z takimi ustawami, muszą służyć realizacji interesu powszechnego, a przede wszystkim muszą być interpretowane i stosowane w świetle wspomnianej zasady niezakłóconego korzystania ze swojego mienia/własności, co m.in. oznacza, że muszą być zachowywane względy proporcjonalności i musi być zapewniana słuszną równowaga pomiędzy środkami ingerencji a urzeczywistnionym celem, wraz z unikaniem nakładania na podatnika nadmiernego ciężaru.

Te fundamentalne gwarancje wynikające ze standardów ochrony własności znajdują w systemie Konwencji swe niezbędne uzupełnienie proceduralne w postaci prawa do słusznego procesu, zwłaszcza pod jego nagłówkiem karnym dotyczącym skierowanego przeciwko podatnikowi „oskarżenia karnego”. W ocenie Trybunału dopłaty podatkowe i sankcje towarzyszące sprawom podatkowym, w ich autonomicznej ocenie konwencyjnej, należą do sfery prawa karnego niezależnie od ich kwalifikowania na podstawie prawa krajowego państwa pozwanego. Za tym idą kolejne gwarancje wynikające z dalszych ustępów art. 6: domniemania niewinności na mocy art. 6 ust. 2 oraz minimalnych prawokarnych gwarancji procesowych, w tym prawa do obrony na mocy art. 6 ust. 3.

Ponieważ w sprawach podatkowych bardzo często zbiegają się dwa postępowania: postępowanie podatkowe, często w świetle Konwencji postrzegane jako karne, oraz właściwe postępowanie karne przed sądami powszechnymi, bardzo istotna dla spraw podatkowych okazuje się również ochrona wynikająca z art. 4 Protokołu VII do Konwencji, obejmująca ochronę przed podwójnym ściganiem, sądzeniem i karaniem. Nie wyklucza to postanowienia w swym ust. 2 wznowienia postępowania, ale w swej substancji zasada *ne bis in idem* wchodzi w skład katalogu praw niederogowalnych w systemie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka.

Wynikające z niniejszego opracowania wnioski sprzyjają postępowi humanizacji w polskim systemie opodatkowania, co poświadczają najnowsze unormowania i doktryna prawa podatkowego.

BASIC TRENDS IN EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS CASE-LAW ON TAX MATTERS

Summary

The case-law of the European Court of Human Rights in tax matters has developed in three dimensions. Firstly, it involved Article 1 of the Protocol No. 1 to the Convention with reference to “the payment of taxes”, viewed, notwithstanding the State’s wide margin of appreciation, in the light of the principle of the peaceful enjoyment of one’s possessions. Secondly, from the perspective of Article 6 paragraph 1 of the Convention, tax disputes can be covered by the guarantees of a fair trial where the proceedings and sanctions, for example, concerning tax surcharges, are qualified in their autonomous Convention meaning as a “criminal charge” against the taxpayer. Moreover, despite its traditional case-law, in the last years the Court

has seemed to allow the possibility of qualifying tax disputes as concerning “civil rights and obligations” Thirdly, on the basis of Article 4 of Protocol No. 7 to the Convention, the Court has found violations of the prohibition “to be tried or punished again in criminal proceedings” in the context of dual, i.e. tax (administrative) and penal, proceedings. The author critically assesses the Court judgment in the case of *A. and B. v. Norway*, in which the Court did not find a violation of Article 4 of Protocol No. 7. In the Norwegian case, the distinct administrative and penal proceedings were in fact merged, since the state introduced a system of integrated legal answers to taxpayers’ behavior. According to Judge Pinto de Albuquerque, expressing a dissenting opinion, the Court in this judgment wrongly changed its stance from *pro persona* to *pro auctoritate*, possibly forgetting that it is a court of human rights, and not a pleader of *raison d’Etat*. Although the Court declared that it considers the Convention “as a whole”, and seeks to ensure the consistency of the Convention system and harmony of its provisions, it might have lost sight of ties existing between them. Taxpayers are also individual humans and have a title to human rights, thus tax disputes are those of a human rights nature. Understandably, the ECHR must persist as a Court of Human Rights.

Keywords: taxes – criminal charge – dual proceedings – human rights – Strasbourg case-law

LITERATURA

- Balcerzak M., Zalasiński A., *Sądowoadministracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 1.
- Bielska-Brodziak A., *In dubio pro tributario – przeszłość i teraźniejszość*, w: *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, Warszawa 2019.
- Brzeziński B., *Human Rights Act (1998) jako instrument ochrony praw podatnika w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej*, w: *Księga Pamiątkowa ku czci Profesora Jana Białocerkiewicza*, t. 1, pod red. T. Jasudowicza, M. Balcerzaka, Toruń 2009.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Dijk P. van, Hoof G.J.H. van, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, wyd. 2, Deventer–Boston 1990.
- Gronowska B., Jasudowicz T., Balcerzak M., Lubiszewski M., Mizerski R., *Prawa człowieka i ich obowiązki*, wyd. 2, Toruń 2010.
- Mariański A., *Zasady ogólne prawa podatkowego – teoria i praktyka*, w: *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, Warszawa 2019.
- Międzynarodowa ochrona praw człowieka. Wybór źródeł*, oprac. M. Balcerzak, Toruń 2007.