

MINIMALIZACJA RYZYKA OSZUSTW I NADUŻYĆ PODATKOWYCH

**Metody ochrony
przed nieuczciwymi praktykami.
Problematyka podatkowa i karna**

**redakcja naukowa
Dagmara Dominik-Ogińska
Wojciech Morawski, Jacek Matarewicz**

Julia Cebula, Elżbieta Chojna-Duch, Paweł Chrupek
Dagmara Dominik-Ogińska, Edgar Drozdowski, Katarzyna Gwizdak
Dominika Kasińska, Mikołaj Kondej, Agnieszka Ławnicka, Jacek Matarewicz
Wojciech Morawski, Katarzyna Piątkowska-Zagiczek, Aleksandra Pientka
Bartłomiej Senderowski, Beata Sobocha-Holc, Piotr Stanisławiszyn

MINIMALIZACJA RYZYKA OSZUSTW I NADUŻYĆ PODATKOWYCH

**Metody ochrony
przed nieuczciwymi praktykami.
Problematyka podatkowa i karna**

**redakcja naukowa
Dagmara Dominik-Ogińska
Wojciech Morawski, Jacek Matarewicz**

Julia Cebula, Elżbieta Chojna-Duch, Paweł Chrupek
Dagmara Dominik-Ogińska, Edgar Drozdowski, Katarzyna Gwizdak
Dominika Kasińska, Mikołaj Kondej, Agnieszka Ławnicka, Jacek Matarewicz
Wojciech Morawski, Katarzyna Piątkowska-Zagiczek, Aleksandra Pientka
Bartłomiej Senderowski, Beata Sobocha-Holc, Piotr Stanisławiszyn

Stan prawny na 15 maja 2025 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Joanna Tchorek

Opracowanie redakcyjne

Trzy kropki Joanna Maź

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne rozdziały napisali:

Elżbieta Chojna-Duch, Jacek Matarewicz – cz. II rozdz. 7

Paweł Chrupek – cz. I rozdz. 3

Dagmara Dominik-Ogińska – cz. I rozdz. 1

Katarzyna Gwizdak – cz. II rozdz. 8

Dominika Kasińska – cz. I rozdz. 9; cz. II rozdz. 6

Mikołaj Kondej – cz. I rozdz. 5

Mikołaj Kondej, Edgar Drozdowski – cz. I rozdz. 2

Agnieszka Ławnicka – cz. I rozdz. 7; cz. II rozdz. 4

Jacek Matarewicz, Julia Cebula – cz. II rozdz. 2

Wojciech Morawski – cz. I rozdz. 8

Katarzyna Piątkowska-Zagiczek – cz. II rozdz. 3, rozdz. 5

Aleksandra Pientka – cz. I rozdz. 10

Bartłomiej Senderowski – cz. I rozdz. 6, rozdz. 11

Beata Sobocha-Holc – cz. I rozdz. 4

Piotr Stanisławiszyn – cz. II rozdz. 1

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-515-0

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	15
Wprowadzenie.....	21

Część I PODATKOWA

Rozdział 1

Proceduralne standardy unijne w zakresie VAT – wybrane aspekty

(Dagmara Dominik-Ogińska)	29
1. Wprowadzenie	29
2. Poszanowanie praw człowieka jako wartość Unii Europejskiej	32
3. Źródła praw podstawowych na gruncie prawa UE	33
4. Skuteczny środek odwoławczy w rozumieniu art. 13 EKPCz.....	37
5. Skuteczny środek prawny przed sądem i sprawiedliwy (rzetelny) proces w rozumieniu art. 6 ust. 1 EKPCz.....	40
6. Skuteczne prawo do sądu i rzetelny (sprawiedliwy) proces przed sądem...	50
7. Prawo do dobrej administracji	58
8. Zakończenie	62
Bibliografia	64

Rozdział 2

Dominujące przyczyny ekonomiczne jako przesłanka wyłączająca

sztuczność w świetle prawa polskiego i praktyki międzynarodowej (Mikołaj

Kondej, Edgar Drozdowski).....	67
1. Uwagi wstępne	67
2. Sztuczność na gruncie polskich przepisów jako analiza adekwatności przyjętego sposobu działania.....	68
3. Kryteria braku sztuczności z art. 119c § 1 o.p.....	70
4. Sztuczność a dyrektywa ATA	76
5. Nierzeczywistość uzgodnienia w świetle orzecznictwa TSUE	81

6. Rola uzasadnienia ekonomicznego w identyfikowaniu nadużycia prawa na gruncie praktyki państw spoza EU	83
7. Swoboda unikania opodatkowania w świetle polskiej praktyki	85
8. Podsumowanie	87
Bibliografia	89

Rozdział 3

Zasadność stosowania koncepcji należytej staranności wypracowanej na gruncie VAT do poboru podatku u źródła z tytułu dywidend, odsetek i należności licencyjnych (Paweł Chrupek)

1. Wprowadzenie	91
2. Należyta staranność w prawie prywatnym	93
3. Koncepcja należytej staranności wypracowana na gruncie podatku od wartości dodanej	97
4. Podatek u źródła	103
5. Wzorzec dochowania należytej staranności w podatkach dochodowych ...	109
6. Wnioski	114
Bibliografia	115

Rozdział 4

Opinia zabezpieczająca oraz odmowa wydania interpretacji w przypadku gdy zachodzą przesłanki zastosowania klauzuli GAAR (Beata Sobocha-Holc)

1. Wstęp	117
2. Podstawy prawne opinii zabezpieczającej	119
2.1. Definicja i istota opinii zabezpieczającej	119
2.2. Podstawa prawna	119
2.3. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania	120
2.4. Zakres stosowania opinii zabezpieczającej	126
3. Procedura uzyskiwania opinii zabezpieczającej	127
3.1. Strony postępowania	127
3.2. Elementy wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej	129
3.3. Opłaty związane z wnioskiem	131
3.4. Terminy i etapy procedury	132
3.5. Treść opinii zabezpieczającej	136
3.6. Publikacja opinii zabezpieczających	138
3.7. Zmiana opinii zabezpieczającej	138
3.8. Przykłady opinii zabezpieczających	139
4. Opinia zabezpieczająca a interpretacja podatkowa	143
4.1. Wpływ klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania na wydawanie interpretacji indywidualnych	144
Bibliografia	154

Rozdział 5**Problematyka związania sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem skazującym wydanym wobec osoby trzeciej oraz wyrokiem uniewinniającym (Mikołaj Kondej)**

155

1. Wprowadzenie 155
2. Uwagi wstępne o powiązaniach między postępowaniami administracyjnym i karnym 156
3. Zakres związania wyrokiem sądu karnego na gruncie art. 11 p.p.s.a. 156
4. Związanie czy brak związania sądu administracyjnego wyrokiem uniewinniającym? 158
5. Związanie strony postępowania sądowoadministracyjnego wyrokiem skazującym wydanym wobec osoby trzeciej 159
6. Związanie strony postępowania sądowoadministracyjnego wyrokiem skazującym wydanym wobec danej osoby 165
7. Podsumowanie 166
- Bibliografia 167

Rozdział 6**Zastosowanie błędnej stawki VAT. Czy w obliczu pomyłki lub zmiany interpretacji przepisów prawa przedsiębiorca może odzyskać nadpłacony podatek od towarów i usług? (Bartłomiej Senderowski)**

169

1. Wstęp 169
2. Geneza sporów w sprawie możliwości odzyskania nadpłaconego podatku od towarów i usług na przykładzie lokali typu fast food 170
3. Specyfika działalności – dostawa towarów czy świadczenie usług 171
4. Przykład niestabilności prawa: interpretacje indywidualne i interpretacja ogólna 172
5. Spory sądowe z organami administracji skarbowej i przełomowy wyrok TSUE C-703/19 174
6. Odzyskanie nadpłaty podatku – nie tak oczywiste, jak mogłoby się wydawać 176
7. Sądowa batalia o odzyskanie nadpłaconego podatku od towarów i usług... 177
8. Uchwała NSA (7) z 24.06.2024 r., I FPS 1/24, i jej następstwa 180
9. Orzeczenia TSUE i NSA w zakresie możliwości odzyskania nadpłaty w VAT przy sprzedaży paragonowej – ekonomiczny ciężar podatku 182
10. Konkluzje 185
- Bibliografia 185

Rozdział 7**Okoliczności warunkujące zastosowanie sankcji VAT oraz jej miarkowanie (Agnieszka Ławnicka)**

187

1. Rys historyczny 187
2. Zasady ogólne 189

3. Warunki ustalenia sankcji	190
4. Należyta staranność	191
4.1. Dobra wiara podatnika.....	191
4.2. Metodyka oceny należytej staranności	192
4.3. Kryteria należytej staranności	194
5. Zabezpieczenie wykonania sankcji.....	199
6. Przedawnienie prawa do ustalenia sankcji.....	202
Bibliografia	203

Rozdział 8

Indywidualne interpretacje podatkowe jako ofiara na ołtarzu walki

z unikaniem opodatkowania – wybrane zagadnienia (Wojciech Morawski)...	205
1. Wprowadzenie	205
2. Ograniczenie możliwości uzyskiwania interpretacji indywidualnej z powodu podejrzenia działań abuzywnych.....	206
2.1. Zakres ograniczenia.....	206
2.2. <i>Ratio legis</i> ograniczenia	208
2.3. Niemożność uzyskania interpretacji indywidualnej z uwagi na abuzywność działania wnioskodawcy – kwestie proceduralne	209
2.4. Zapomniany VAT	210
2.5. Ochrona posiadacza wadliwie wydanej interpretacji indywidualnej...	212
3. Interpretacje indywidualne z epoki przed GAAR w czasach GAAR – uzasadnione osłabienie ochrony wynikającej z interpretacji indywidualnej	213
4. Problemy z interpretacjami transgranicznymi	215
4.1. Luxleaks – źródła problemu	215
4.2. EU i OECD wobec problemu nadużywania rulingów podatkowych...	216
4.3. Polska implementacja dyrektyw unijnych	218
4.4. Sądy administracyjne w poszukiwaniu zdrowego rozsądku przepisów	219
4.5. Pyrrusowe zwycięstwa podatników?.....	221
5. Podsumowanie.....	222
Bibliografia	223

Rozdział 9

VAT: Należyta staranność w nadzorze pracownika. Uwagi m.in. w świetle

wyroku TSUE C-442/22 (Dominika Kasińska)	225
1. Wprowadzenie	225
1.1. Brak legalnej definicji należytej staranności w VAT i tego skutki.....	225
1.2. Rola należytej staranności w kontekście przepisów prawa podatkowego	226
2. Wyrok TSUE C-442/22. Kto jest odpowiedzialny za zapłatę podatku od towarów i usług wynikającego z faktury?.....	228

2.1. Przepisy ustawy o VAT	228
2.2. Wyrok TSUE C-442/22. Krótkie streszczenie sprawy	230
2.3. Kluczowe wnioski z wyroku. Jak wyrok wpływa na interpretację pojęcia należytej staranności?	231
2.4. Orzecznictwo polskich sądów w zakresie należytej staranności w nadzorze pracownika	234
3. Praktyczne implikacje dla przedsiębiorców	236
3.1. Skutki braku należytej staranności	236
3.2. Jak zbudować system nadzoru zgodny z wymogami należytej staranności?	239
4. Podsumowanie i wnioski	242
Bibliografia	243

Rozdział 10

Upadłość podatnika, czyli nowa odsłona starych problemów (*Aleksandra Pientka*)

1. Uwagi wstępne	245
2. Status podatnika w upadłości	246
2.1. Status podatnika do ogłoszenia upadłości	246
2.2. Status podatnika po ogłoszeniu upadłości	249
3. Zobowiązania podatkowe (zaległości podatkowe) powstałe do dnia ogłoszenia upadłości i po dniu ogłoszenia upadłości	258
4. Umarzalność zobowiązań podatkowych w trakcie i po zakończeniu postępowania upadłościowego	265
5. Uwagi końcowe	275
Bibliografia	277

Rozdział 11

Wyłudzenia stawkowe w podatku od towarów i usług oraz mechanizmy ich zapobiegania (*Bartłomiej Senderowski*)

1. Rosnąca luka w podatku od towarów i usług – czy organy KAS znów przegrywają walkę z wyłudzeniami?	279
2. Zmierzch, a może odrodzenie karuzeli podatkowych?	282
3. Klauzula nadużycia prawa jako mechanizm zapobiegania przestępstwom stawkowym	284
4. Wyłudzenia stawkowe na przykładzie zestawów	286
5. Spory sądowe w sprawach wyłudzeń stawkowych	290
6. Najnowsze przykłady lub próby wyłudzeń stawkowych	292
7. Podsumowanie	293
Bibliografia	294

Część II KARNOPRAWNA

Rozdział 1

Instytucja sprawstwa w art. 9 § 3 k.k.s. – czyli o ryzyku odpowiedzialności nie tylko podatnika (<i>Piotr Stanisławiszyn</i>)	297
1. Wstęp	297
2. Istota i charakter odpowiedzialności stypizowanej w art. 9 § 3 k.k.s.	299
3. Przesłanki zastosowania art. 9 § 3 k.k.s.	301
4. Odpowiedzialność z art. 9 § 3 k.k.s. a ryzyko w stosowaniu wybranych instytucji części ogólnej Kodeksu karnego skarbowego.....	305
4.1. Warunki skorzystania z instytucji zaniechania ukarania sprawcy w świetle art. 9 § 3 k.k.s.	305
4.2. Odpowiedzialność posiłkowa a instytucja z art. 9 § 3 k.k.s.	308
5. Odpowiedzialność w trybie art. 9 § 3 k.k.s. a nowe formy i instytucje w obrocie gospodarczym.....	310
6. Wnioski	316
Bibliografia	319

Rozdział 2

Wybrane instytucje prawnokarne służące walce z przestępczością a gwarancje konstytucyjne (<i>Jacek Matarewicz, Julia Cebula</i>)	321
1. Przestępczość podatkowa jako uzasadnienie zaostrzenia reakcji państwa na nieprawidłowości podatkowe	321
2. Standardy konstytucyjne i międzynarodowe postępowania karnego.....	328
3. Cele powołania Prokuratury Europejskiej w kontekście walki z oszustwami podatkowymi	333
4. Powszechność opodatkowania a ochrona własności	334
5. Rezolucja Parlamentu Europejskiego o walce z oszustwami podatkowymi	338
6. Czarna lista Unii Europejskiej.....	341
7. Poszczególne instrumenty do walki z przestępczością podatkową	342
7.1. Konfiskata rozszerzona (art. 45 k.k.)	342
7.2. Przepadek przedsiębiorstwa (art. 44a k.k.).....	346
7.3. Przepadek pojazdu mechanicznego.....	350
7.4. Zabezpieczenie majątkowe. Przymusowy zarząd przedsiębiorstwa.....	352
7.4.1. Reprezentacja przedsiębiorcy a przymusowy zarząd	354
7.5. Świadek koronny	356
8. Wnioski	359
Bibliografia	362

Rozdział 3**Model prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach przestępstw podatkowych oparty na stosowaniu środków przymusu a wzorzec płynący z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka**

<i>(Katarzyna Piątkowska-Zagiczek)</i>	365
1. Sposób prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach przestępstw skarbowych w Polsce.....	365
1.1. Organy prowadzące postępowanie przygotowawcze	365
1.2. Dwa modele prowadzenia postępowań przygotowawczych	367
2. Tymczasowe aresztowanie w sprawach przestępstw podatkowych.....	370
2.1. Wprowadzenie	370
2.2. Samodzielna przesłanka tymczasowego aresztowania występująca w sprawach przestępstw podatkowych	373
2.3. Zorganizowana grupa jako uniwersalny argument dla zastosowania tymczasowego aresztowania	376
3. Poręczenie majątkowe stosowane w postępowaniach przygotowawczych w sprawach przestępstw i przestępstw skarbowych wykorzystujących konstrukcje podatkowe.....	378
4. Podsumowanie.....	381
Bibliografia	383

Rozdział 4**Źródła dowodowe w Kodeksie karnym skarbowym i wpływ postępowania karnoskarbowego na treść decyzji wymiarowej**

<i>(Agnieszka Ławnicka)</i>	385
1. Źródła dowodowe	385
2. Samodzielność jurysdykcyjna sądu	386
3. Zależność między postępowaniem podatkowym i karnoskarbowym.....	386
4. Decyzja wymiarowa w postępowaniu karnoskarbowym.....	389
4.1. Decyzja jako orzeczenie nie pochodzące od sądu	390
4.2. Kształtowanie stosunku prawnego	392
4.3. Znaczenie merytoryczne decyzji podatkowych.....	394
4.4. Ustanie karalności.....	395
4.5. Związanie wyrokami sądów administracyjnych.....	396
5. Wnioski	396
Bibliografia	397

Rozdział 5**Korekta deklaracji podatkowej i jej funkcja w Kodeksie karnym skarbowym w świetle zmian wprowadzonych tzw. Polskim Ładem**

<i>(Katarzyna Piątkowska-Zagiczek)</i>	399
1. Cel egzekucyjny a filozofia (nie)karania w prawie karnym skarbowym.....	399
2. Wprowadzenie korekty deklaracji podatkowej jako instytucji wyłączającej karalność do systemu prawa karnego.....	400

3. Przesłanki korekty deklaracji z art. 16a k.k.s. ukształtowane przepisami tw. Polskiego Ładu	403
4. Postulat usunięcia korekty deklaracji jako okoliczności uchylającej karalność w prawie karnym skarbowym	405
Bibliografia	408

Rozdział 6

Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności z art. 17 k.k.s. Sprawiedliwość

dla sprawcy czy sprawność dla organów ścigania? (<i>Dominika Kasińska</i>)	409
1. Wyjaśnienie koncepcji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	409
2. Przesłanki dobrowolnego poddania się odpowiedzialności	410
2.1. Wina i okoliczności sprawy	410
2.2. Pozostałe przesłanki ubiegania się o DPO	412
3. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jako konsensus między sprawcą a organami ścigania. Rola sądu w postępowaniu o udzielenie zezwoleń na DPO	414
4. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności a postępowanie przed sądem administracyjnym	416
5. Sprawiedliwość czy sprawność?	419
5.1. Wady i zalety dla sprawcy a problem nierówności stron w modelu konsensualnym	419
5.2. Porozumienia procesowe w obcych systemach prawnych	423
5.3. Spór jest problemem, który należy rozwiązać, a nie walką, którą trzeba wygrać	425
Bibliografia	427

Rozdział 7

Czy dyscyplina finansów publicznych może być motywacją do złych

decyzji? (<i>Elżbieta Chojna-Duch, Jacek Matarewicz</i>)	429
1. Wprowadzenie	429
2. Zakres odpowiedzialności prawnej za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	431
3. Odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych a inne rodzaje odpowiedzialności przewidziane przez przepisy prawa	437
4. Zawinienie jako warunek odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	445
5. Ustawowe prawo obwinionego do obrony w postępowaniu	447
6. Adekwatność kary i środka karnego	450
7. Podsumowanie	454
Bibliografia	455

Rozdział 8**Na styku prawa podatkowego i karnego skarbowego: między prewencją a instrumentalizacją – szanse i zagrożenia dla podatników (Katarzyna**

<i>Gwizdak</i>).....	457
1. Wprowadzenie	457
2. Relacje między prawem podatkowym a karnym skarbowym – podstawowe założenia i kluczowe wyzwania	459
3. Mechanizmy ograniczania ryzyka odpowiedzialności karnej skarbowej – analiza wybranych instytucji prawnych	461
3.1. Czynny żal w Kodeksie karnym skarbowym – funkcje, założenia, kontrowersje	462
3.2. Korekta deklaracji podatkowej jako szczególna forma czynnego żalu – znaczenie praktyczne i problemy interpretacyjne.....	475
3.3. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w Kodeksie karnym skarbowym – przesłanki, korzyści, ograniczenia praktyczne	480
4. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – geneza problemu, nadużycia, potrzeba reformy	484
5. Podsumowanie i wnioski – analiza <i>de lege lata</i> oraz postulaty <i>de lege ferenda</i>	500
Bibliografia	502
O autorach	505

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | | |
|---|---|--|
| dyrektywa ATA, ATAD I | – | dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.) |
| dyrektywa VAT, dyrektywa 2006/112/WE, dyrektywa 112 | – | dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.) |
| dyrektywa 2011/16/UE | – | dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1, ze zm.) |
| dyrektywa 2014/42/UE | – | dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2014/42/UE z 3.04.2014 r. w sprawie zabezpieczenia i konfiskaty narzędzi służących do popełnienia przestępstwa i korzyści pochodzących z przestępstwa w Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE L 127, s. 39) |
| dyrektywa 2015/2376 | – | dyrektywa Rady (UE) 2015/2376 z 8.12.2015 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz. UE L 332, s. 1) |
| dyrektywa 2019/1023 | – | dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1023 z 20.06.2019 r. w sprawie ram restrukturyzacji zapobiegawczej, umorzenia długów i zakazów prowadzenia działalności oraz w sprawie środków zwiększających skuteczność postępowań dotyczących restrukturyzacji, niewypłacalności i umorzenia długów, a także zmieniającej dyrektywę (UE) 2017/1132 (dyrektywy o restrukturyzacji i upadłości) (Dz.Urz. UE L 172, s. 18) |
| VI dyrektywa | – | szósta dyrektywa Rady z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku 77/388/EWG (Dz.Urz. UE L 145, s. 1, ze zm.) |
| EKPCz | – | Europejska Konwencja Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (Traktat sporządzony w Rzymie 4.11.1950 r., zmieniony następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2) (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284) |
| k.c. | – | ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.) |
| k.k. | – | ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2025 r. poz. 383) |

k.k.s.	–	ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2025 r. poz. 633)
k.k.w.	–	ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz.U. z 2024 r. poz. 706 ze zm.)
k.p.a.	–	ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 572 ze zm.)
k.p.c.	–	ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2024 r. poz. 1568 ze zm.)
Konstytucja RP	–	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
KPP, Karta	–	Karta Praw Podstawowych (Dz.Urz. UE C 303 z 2007 r., s. 1)
k.s.h.	–	ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.)
k.wyb.	–	ustawa z 5.01.2011 r. – Kodeks wyborczy (Dz.U. z 2025 r. poz. 365)
k.z.	–	rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27.10.1933 r. – Kodeks zobowiązań (Dz.U. Nr 82, poz. 598 ze zm.)
o.p.	–	ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.)
p.p.s.a.	–	ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)
pr. up.	–	ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2025 r. poz. 614)
p.u.n.	–	ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. z 2012 r. poz. 1112)
p.u.s.a.	–	ustawa z 25.07.2022 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1267)
p.z.p.	–	ustawa z 11.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1320 ze zm.)
rezolucja PE z 26.03.2019 r.	–	rezolucja w sprawie przestępstw finansowych, uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania (2018/2121(INI)) (Dz.Urz. UE C 108, s. 8)
rozporządzenie 2017/1939	–	rozporządzenie Rady (UE) 2017/1939 z 12.10.2017 r. wdrażające wzmocnioną współpracę w zakresie ustanowienia Prokuratury Europejskiej (Dz.Urz. UE L 283, s. 1, ze zm.)
TFUE	–	Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
TUE	–	Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 83 z 2010 r., s. 13)
u.d.p.	–	ustawa z 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 2117)
u.d.p.p.w.	–	ustawa z 24.04.2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2024 r. poz. 1491)
u.f.p.	–	ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1530 ze zm.)
u.f.r.	–	ustawa z 26.01.2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. z 2023 r. poz. 326 ze zm.)
u.g.h.	–	ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2025 r. poz. 595)
u.k.s.	–	ustawa karna skarbową z 26.10.1971 r. (Dz.U. z 1984 r. Nr 22, poz. 103)

u.n.d.f.p.	–	ustawa z 17.12.2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 104 ze zm.)
u.p.d.o.f.	–	ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
u.p.d.o.p.	–	ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.)
u.p.o.l.	–	ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 707)
u.p.p.	–	ustawa z 27.06.1997 r. o partiach politycznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1215)
ustawa o KAS	–	ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)
ustawa o VAT, u.p.t.u.	–	ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r. poz. 775)
ustawa z 30.06.2005 r.	–	ustawa z 30.06.2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199)
ustawa z 13.05.2016 r.	–	ustawa z 13.05.2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846)
ustawa z 23.03.2017 r.	–	ustawa z 23.03.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 768)
u.ś.k.	–	ustawa z 25.06.1997 r. o świadku koronnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 1197)
u.z.s.	–	ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170)

Czasopisma i publikatory

CzPKiNP	–	Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
Dor. Pod.	–	Doradca Podatkowy
GSP	–	Prz. Orz. – Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
KZS	–	Krakowskie Zeszyty Sądowe
M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
ONSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNC	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OSN(C)	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego (Izba Cywilna)
OSNKKW	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSNP	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy
OSNPG	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Wydawnictwo Prokuratury Generalnej
OSNwSK	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych
OSP	–	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – seria A
OTK ZU	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – zbiór urzędowy
Pal.	–	Palestra
PiP	–	Państwo i Prawo
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

PPC	– Polski Proces Cywilny
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
PS	– Przegląd Sądowy
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
St. Iur.Torun.	– Studia Iuridica Toruniensia
St. Praw.	– Studia Prawnicze
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego
ZOTSiS	– Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu Pierwszej Instancji

Inne

BEPS	– Base Erosion and Profit Shifting
CEIDG	– Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
CIT	– podatek od dochodów osób prawnych (ang. <i>corporate income tax</i>)
DPO	– dobrowolne poddanie się odpowiedzialności
Dz.Urz. MF	– Dziennik Urzędowy Ministra Finansów
EPS	– Europejski Przegląd Sądowy
ETPCz	– Europejski Trybunał Praw Człowieka
GAAR	– klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania (ang. <i>General Anti-Avoidance Rule</i>)
GKO	– Główna Komisja Orzekająca
IKNiSP SN	– Izba Kontroli Nadzwyczajnej i Spraw Publicznych Sądu Najwyższego
JPk VAT	– Jednolity Plik Kontrolny VAT
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KE	– Komisja Europejska
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
KRK	– Krajowy Rejestr Karny
KRS	– Krajowa Rada Sądownictwa
KRS	– Krajowy Rejestr Sądowy
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NSP	– numer schematu podatkowego
Metodyka	– Metodyka w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych, https://www.podatki.gov.pl/media/7236/aktualizacja-metodyki-w-zakresie-oceny-dochowania-nalezytej-starannosci-przez-nabywcow-towarow-w-transakcjach-krajowych.pdf (dostęp: 18.03.2025 r.)
MF	– Ministerstwo Finansów
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. <i>Organisation for Economic Cooperation and Development</i>)
PE	– Parlament Europejski
PIT	– podatek dochodowy od osób fizycznych (ang. <i>personal income tax</i>)
PKD	– Polska Klasyfikacja Działalności
PKW	– Państwowa Komisja Wyborcza
PKWiU	– Polska Klasyfikacja Wyróbów i Usług
Rada PUO	– Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Raport Fundacji Court Watch Polska	– Raport Fundacji Court Watch Polska, Stosowanie tymczasowego aresztowania w Polsce. Wyniki badań ilościowych i jakościowych, Toruń 2024, https://courtwatch.pl/wp-content/uploads/2024/03/FCWP_Stosowanie_tymczasowego_aresztowania_2024.pdf (dostęp: 26.03.2025 r.)
RG	– rzecznik generalny
RPO	– Rzecznik Praw Obywatelskich
SA	– sąd apelacyjny
SO	– sąd okręgowy
SR	– sąd rejonowy
STiR	– system teleinformatyczny izby rozliczeniowej
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TS, Trybunał, TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UE	– Unia Europejska
UPO	– unikanie podwójnego opodatkowania
VAT	– podatek od towarów i usług (ang. <i>value added tax</i>)
WHT	– podatek u źródła (ang. <i>withholding tax</i>)
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny
Wytyczne Prokuratora Generalnego, Wytyczne	– Wytyczne Prokuratora Generalnego nr 5/17 w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyludzania nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) oraz innych oszukańczych uszczupień w tym podatku, https://www.gov.pl/web/prokuratura-krajowa/wytyczne-prokuratora-generalnego-dotyczace-postepowan-o-wyludzanie-nienaleznego-zwrotu-podatku-vat (dostęp: 26.03.2025 r.)

WPROWADZENIE

Oddajemy w Państwa ręce kolejną zbiorową publikację poświęconą problematyce oszustw i nadużyć podatkowych. Niniejsze opracowanie jest zbiorem zupełnie nowych artykułów napisanych przez Autorów, również tych którzy nie uczestniczyli w poprzednich edycjach książki poświęconych wskazanemu wyżej zagadnieniu. Pragniemy podkreślić, że niniejsza publikacja stanowi swego rodzaju kontynuację dwóch pierwszych książek zatytułowanych: *Przestępstwa karuzelowe i inne oszustwa w VAT* (data wydania: 2017 r.) pod redakcją dr Ireny Ożóg oraz *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania* (data wydania: 2020 r.) pod redakcją Jana Rudowskiego oraz dr Ireny Ożóg.

Wynika to bowiem z faktu, że problematyka nieświadomego uwikłania się podatników w przestępczy proceder podatkowy, czy to w zakresie oszustw karuzelowych w VAT, czy też m.in. w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej, jest wciąż aktualna. Jednakże pojawiające się na bieżąco nowe problemy prawne, które są rozstrzygane przez organy podatkowe i sądy administracyjne, stanowiły inspirację dla Autorów do uzupełnienia wskazanych wyżej publikacji o nowe aspekty. Warto zauważyć, że polski ustawodawca wprowadził wiele narzędzi uszczelniających system podatkowy mających na celu walkę z przestępczością podatkową i wywołujących skutki w płaszczyźnie karnej w postaci surowej represji karnej. Wiedza na ich temat jest kluczowa, po pierwsze, dla podatników i ich pełnomocników celem zminimalizowania ryzyka sporu podatkowego, karnego skarbowego lub karnego w tym obszarze, po drugie, dla urzędników, sędziów, jak również pracowników naukowych celem pogłębienia wiedzy w ww. zakresie.

Publikacja została podzielona na dwie części, tj. część podatkową oraz część karnoprawną.

Część podatkową otwiera rozdział, który został poświęcony wybranym aspektom proceduralnych standardów unijnych w zakresie VAT. Autorka zwraca szczególną uwagę na granice autonomii proceduralnej państw członkowskich skutkujące koniecznością przestrzegania unijnych standardów procesowych. Podkreśla znaczenie praw człowieka jako wartości determinującej działanie sądów administracyjnych, jak również organów podatkowych w postępowaniach w zakresie VAT. Kluczowymi aspektami zaś wspomnianych procesowych standardów są skuteczny środek odwoławczy, skuteczne

prawo do sądu oraz rzetelny (sprawiedliwy) proces przed sądem, jak też prawo do dobrej administracji zawierające szereg gwarancji procesowych zapewniających godność proceduralną podatnika i osób uczestniczących w sporze podatkowym.

W kolejnym rozdziale Autorzy zmierzili się z zagadnieniem dominujących przyczyn ekonomicznych stanowiących przesłankę wyłączającą sztuczność w świetle prawa polskiego i praktyki międzynarodowej dotyczącej klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. Autorzy wskazują, że do przyczyn ekonomicznych nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Ich zdaniem organy podatkowe coraz częściej przydają sobie prawo do ingerencji w decyzje biznesowe i właścicielskie przedsiębiorstw. Przyczyny ekonomiczne i inne przyczyny niepodatkowe wynikają z okoliczności obiektywnych, np. chęć zmiany otoczenia prawnego, branży, przeprowadzenia zwolnień grupowych, wydzielenia części biznesu z całej struktury grupy. Autorzy przypominają przy tym, że z orzecznictwa TSUE w sposób jednoznaczny wynika, że poszukiwanie przez podatnika jak najkorzystniejszego dla niego systemu podatkowego nie może, samo w sobie, uzasadniać ogólnego domniemania popełnienia oszustwa lub nadużycia finansowego.

Rozdział trzeci odnosi się do problematyki zasadności stosowania koncepcji należytej staranności wypracowanej na gruncie VAT do poboru podatku u źródła z tytułu dywidend, odsetek i należności licencyjnych. Autor wskazuje na różnice w zakresie konstrukcji VAT i CIT, podkreślając, że w jego ocenie nie jest zasadne stosowanie do spraw WHT metodyki wypracowanej na gruncie orzecznictwa TSUE wydanego na gruncie VAT. Krytyce został poddany obowiązek zachowania należytej staranności w sprawach WHT jako wykraczający poza cel określony w dyrektywie unijnej.

W następnym rozdziale dotyczącym opinii zabezpieczającej oraz odmowy wydania interpretacji w przypadku, gdy zachodzą przesłanki zastosowania klauzuli GAAR, Autorka zwraca uwagę na zmniejszenie pewności prawnej podatników z uwagi na zdyskredytowanie znaczenia interpretacji urzędowych i konieczność działania podatników z większą ostrożnością, w sposób, który starannie dokumentuje cele gospodarcze ich działań. Omówione zostały przykładowe opinie zabezpieczające dotyczące m.in. przekształcenia spółki jawnej w komandytową, uproszczenia struktury właścicielskiej, transgranicznego połączenia, fundacji rodzinnej czy aportu udziałów spółki polskiej do spółki zagranicznej oraz wypłaty dywidendy. Końcowo podkreślono, że podatnicy muszą obecnie działać z większą ostrożnością, starannie dokumentując cele gospodarcze swoich działań.

Problematyka związania sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem skazującym wydanym wobec osoby trzeciej oraz wyrokiem uniewinniającym została omówiona w rozdziale piątym. Mowa w nim o wykładni art. 11 p.p.s.a. w kontekście orzecznictwa TK, TSUE, jak też ETPCz. Autor dochodzi do konkluzji, że wyrok innego sądu, w tym prawomocny wyrok sądu karnego, może wiązać jednostkę tylko pod warunkiem za-

pewnienia, że osoba ta uczestniczyła w pierwotnym postępowaniu na zasadach pełnej kontrydiktoryjności, w tym miała możliwość przedstawienia dowodów, czyli zapewniono jej prawo do obrony.

Kolejny rozdział dotyczy kwestii zastosowania błędnej stawki VAT oraz tego, czy w obliczu pomyłki lub zmiany interpretacji przepisów prawa przedsiębiorca może odzyskać nadpłacony podatek VAT. Mowa w nim o skutkach zawyżenia lub zaniżenia stawki VAT, zasadach postępowania oraz ryzykach z tym związanych. W tym kontekście Autor nie stronił od przedstawienia wątków związanych ze znaczeniem klasyfikacji towarów lub usług dotyczących prawidłowości formalnej wystawionej faktury oraz przewidzianych przez prawo narzędzi zwiększających bezpieczeństwo podatkowe, takich jak np. wiążąca informacja stawkowa, informacja statystyczna czy interpretacja podatkowa.

Następny, siódmy już rozdział dotyczy okoliczności warunkujących zastosowanie sankcji VAT oraz jej miarkowanie. Autorka przedstawia historię wprowadzenia sankcji VAT, warunki ustalenia wysokości sankcji oraz metody jej miarkowania. Szczególną uwagę poświęcono kwestii braku podstaw do objęcia decyzją zabezpieczającą przybliżonej kwoty sankcji VAT oraz przedawnieniu prawa do ustalenia sankcji VAT.

Wybranim zagadnieniom dotyczącym indywidualnych interpretacji podatkowych w aspekcie walki z unikaniem opodatkowania poświęcono ósmy rozdział. Zawiera on analizę dotyczącą ograniczenia możliwości uzyskiwania interpretacji indywidualnej z powodu podejrzenia działań abuzywnych i konsekwencji z tą sytuacją związanych.

Rozdział dziewiąty dotyczy szczególnego zagadnienia w zakresie VAT, a dokładnie należytej staranności w nadzorze pracownika. Autorka dzieli się swoimi przemyśleniami po lekturze wyroku TSUE w sprawie C-442/22. Obok omówienia treści wyżej wspomnianego wyroku i kontekstu sprawy, na tle której on zapadł, Autorka przedstawia jego praktyczne implikacje dla przedsiębiorców, odnosząc się także do orzecznictwa sądów administracyjnych. Na szczególną uwagę zasługują wnioski dotyczące systemu nadzoru przez podatnika, który byłby zgodny z wymogami należytej staranności.

Przedostatni rozdział części podatkowej został poświęcony upadłości podatnika. Jak twierdzi sama Autorka, to nowa odsłona dobrze już znanych problemów. Podkreślone zostały systemowe sprzeczności między regulacjami podatkowymi (np. dotyczącymi VAT) a przepisami upadłościowymi i restrukturyzacyjnymi, co w swej istocie – zdaniem Autorki – przeczy ogólnej spójności całego krajowego systemu prawnego. Rozwiązanie zaistniałych sporów podatkowych, którym towarzyszy wszczęte postępowanie upadłościowe, dostrzega w aktywności syndyka masy upadłości. Autorka dochodzi do wniosku, że samo ogłoszenie upadłości i przeprowadzenie postępowania upadłościowego nie zawsze jest gwarantem umorzenia zobowiązań, w tym podatkowych, których skala i istnienie były przyczyną wszczęcia tego postępowania.

W rozdziale jedenastym Autor podjął się próby omówienia wybranych przykładów nadużyć polegających na wykorzystaniu zestawów do efektywnego obniżenia zobowiązań podatkowych w VAT. Chodzi o komponowanie zestawów składających się z dwóch towarów objętych różnymi stawkami VAT i manipulowanie ceną, aby w zestawie towar objęty wyższym VAT sprzedawany był znacznie poniżej swojej wartości rynkowej. Ceny towarów sprzedawanych w tym zestawie są nieproporcjonalnie obniżane, a w przypadku towarów objętych stawką obniżoną cena ta bardzo często nawet rośnie w stosunku do ceny tego towaru sprzedawanego odrębnie (poza zestawem). Do tego typu działań coraz częściej zastosowanie znajduje klauzula nadużycia prawa wprowadzona do ustawy o VAT.

Kolejną część niniejszej publikacji – część karnoprawną, otwiera rozdział poświęcony instytucji sprawstwa przewidzianej w art. 9 § 3 k.k.s., w którym dostrzeżono ryzyko odpowiedzialności nie tylko podatnika. Autor zwraca uwagę na przyjęty model odpowiedzialności karnej skarbowej, gdzie w Polsce za zaległości podatkowe podatnika będącego np. podmiotem zbiorowym odpowiadają osoby fizyczne zajmujące się u tego podmiotu sprawami finansowymi, i związane z tym konsekwencje.

W rozdziale drugim Autorzy zajęli się wybranymi instytucjami prawnokarnymi służącymi walce z przestępczością rozważanymi w kontekście gwarancji konstytucyjnych. Omówiono poszczególne instytucje prawa mające na celu walkę z przestępczością podatkową, odniesiono się do standardów konstytucyjnych i międzynarodowych postępowania karnego. Wskazano na zagrożenia, jakie płyną z nierespektowania wymienionych standardów w interpretacji przepisów wspomnianych instytucji prawnych.

W rozdziale trzecim Autorka zmierzyła się z zagadnieniem modelu prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach przestępstw podatkowych opartym na stosowaniu środków przymusu i porównała go ze wzorcem płynącym z orzecznictwa ETPCz. Wykazała, że praktyka krajowa znacznie odbiega od oczekiwanych standardów międzynarodowych w tym obszarze, do których stosowania Polska jest zobowiązana na mocy zawartych umów międzynarodowych.

Kolejny rozdział porusza kwestię źródeł dowodowych w Kodeksie karnym skarbowym oraz relacji przepisów tego kodeksu do decyzji wymiarowej. Poruszono w nim kwestie mocy wiążącej decyzji podatkowych na gruncie postępowania karnego.

Piąty rozdział dotyczy korekty deklaracji podatkowej i jej funkcji w Kodeksie karnym skarbowym w świetle zmian wprowadzonych tzw. Polskim Ładem. Autorka zajęła się omówieniem ww. zagadnienia jako instytucji wprowadzonej do systemu prawa karnego mającej na celu wyłączenie karalności. Jednocześnie sformułowała postulat usunięcia ww. instytucji prawnej na rzecz dobrze funkcjonującego w praktyce karnej i spełniającego swoje cele czynnego żalu.

Następny rozdział poświęcony został instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności z art. 17 k.k.s. Autorka próbowała rozwiązać dylemat, czy instytucja ta jest wyrazem sprawiedliwości dla sprawcy, czy bardziej wyrazem sprawności postępowania służącej organom ścigania. Na uwagę zasługują wywody dotyczące ugodowych sposobów rozstrzygania spraw i spojrzenie na spór w kategoriach problemu, który trzeba rozwiązać, nie zaś walki, którą trzeba wygrać.

W siódmym rozdziale skupiono się na wybranych aspektach odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Autorzy podjęli się rozważenia niełatwego dylematu, czy z perspektywy urzędnika, zważywszy na jego odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, nie jest „bezpieczniej” wydać lub podjąć decyzję nieprawidłową i nieprzemyślaną.

W ostatnim rozdziale części karnoprawnej poruszono wybrane aspekty dotyczące wzajemnych relacji na styku prawa karnego skarbowego i prawa podatkowego. Omówiono wzajemne relacje, powiązania, szanse i zagrożenia z perspektywy podatników. Szczególną uwagę poświęcono zagadnieniu inkluzji prawa karnego w obszarze regulacji podatkowych widocznej w sposób dobitny w treści art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Mamy nadzieję, że niniejsza publikacja pozwoli Państwu rozwiązać zaistniałe na tle omawianych instytucji prawnych wątpliwości i będzie pomocnym narzędziem w codziennej pracy.

*SWSA dr Dagmara Dominik-Ogińska
dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK
dr Jacek Matarewicz*

Część I

PODATKOWA

Rozdział 1

PROCEDURALNE STANDARDY UNIJNE W ZAKRESIE VAT – WYBRANE ASPEKTY

Dagmara Dominik-Ogińska

1. Wprowadzenie

Prowadzone postępowania podatkowe, a w ich następstwie postępowania sądowoadministracyjne w zakresie podatku od towarów i usług (VAT) powinny być prowadzone nie tylko zgodnie ze standardami krajowymi, lecz także standardami unijnymi¹. Wielość pojawiających się w sporach podatkowych konfiguracji rozliczeniowych pokazuje, jak istotnym aspektem spraw z zakresu VAT jest ich aspekt procesowy. To tak naprawdę od stosowanej przez państwo członkowskie procedury uzależniona jest właściwa ochrona praw przyznanych podatnikowi przez przepisy prawa Unii Europejskiej, jakimi na gruncie VAT są: prawo do odliczenia VAT, prawo do zwrotu/nadpłaty VAT, prawo do zwolnienia z VAT, prawo do procedury szczególnej czy prawo do stawki obniżonej VAT. Zaś kompetencja uregulowania krajowych procedur mieszcząca się w tzw. autonomii proceduralnej nie oznacza tak naprawdę swobody państw członkowskich². Jak wynika z orzecznictwa TS, w braku uregulowań unijnych to do wewnętrznego porządku prawnego każdego państwa członkowskiego należy wyznaczenie właściwych sądów oraz ustanowienie zasad proceduralnych dotyczących wnoszenia środków odwoławczych, mających zapewnić ochronę praw jednostek wynikających z prawa unijnego w taki sposób, aby, po pierwsze, zasady te nie były mniej korzystne od zasad dotyczących podobnych środków w prawie krajowym (zasada równoważności), a po drugie, aby nie czyniły one wykonywania praw przyznanych przez unijny porządek prawny praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym (zasada skuteczności)³. Ponadto

¹ Por. art. 9, art. 87 ust. 1, art. 90 ust. 1 i art. 91 ust. 1 i 3 Konstytucji RP, lecz także art. 1 i art. 4 ust. 3 TUE (zasada wzajemnego zaufania) i art. 1 TFUE oraz art. 1 EKPCz.

² Por. D. Dominik-Ogińska, *Adekwatna procedura w VAT*, EPS 2023/5, s. 4.

³ Wyroki TS: z 12.02.2008 r., C-2/06, Willy Kempter KG przeciwko Hauptzollamt Hamburg-Jonas, EU:C:2008:78, pkt 57; z 7.06.2007 r., C-222/05, J. van der Weerd i in. przeciwko Minister van Landbouw, Natuur en Voedselkwaliteit, EU:C:2007:318, pkt 28; z 7.01.2004 r., C-201/02, The Queen, na wniosek Delena

widoczna jest tendencja stałego zmniejszenia zakresu autonomii proceduralnej państw członkowskich poprzez rosnącą aktywność prawodawczą UE w obszarze zagadnień proceduralnych (ograniczenie autonomii w zakresie stanowienia prawa) oraz aktywność orzeczniczą TS ustanawiającą zasady korzystania przez sądy krajowe z kompetencji do stosowania i wykładni krajowych przepisów proceduralnych (ograniczenie autonomii proceduralnej w zakresie sądowego stosowania prawa)⁴. Autonomia proceduralna nie przyznaje zatem państwom członkowskim rzeczywistej autonomii, lecz raczej określony zakres uznania w kontekście procesowego ukształtowania roszczeń wynikających z prawa unijnego, których dochodzenie przed sądem nie zostało szczegółowo uregulowane w prawie unijnym. Ponadto autonomia proceduralna państw członkowskich w orzecznictwie Trybunału nie została ograniczona wyłącznie do kwestii procesowych. Rozciąga się ona raczej częściowo także na merytoryczne ukształtowanie roszczeń wynikających z prawa Unii⁵ w taki sposób, że autonomia proceduralna obejmuje jednocześnie pewną zaradczą autonomię (*remedial autonomy*) państw członkowskich⁶. Innymi słowy, wspomniana już wyżej zasada skuteczności ograniczająca autonomię proceduralną jest zasadą adresowaną do wszystkich organów państwa członkowskiego, czyli także do sądów administracyjnych i organów podatkowych, które stanowią lub stosują krajowe przepisy proceduralne albo zapewniają ich wykonanie. Funkcja tej zasady to zapewnienie obywatelom UE urzeczywistniania ich praw podmiotowych określonych w bezpośrednio skutecznych przepisach prawa unijnego (tutaj dyrektywie VAT), jednakże w trybie i na zasadach przewidzianych w prawie proceduralnym państwa członkowskiego (w przypadku Polski, jeśli idzie o VAT – zarówno w ustawie o VAT⁷, jak i Ordynacji podatkowej⁸ oraz w postępowaniu sądownoadministracyjnym)⁹.

Reguła skutecznej kontroli sądowej praw przyznanych jednostkom, opartych na przepisach prawa unijnego, została wyinterpretowana przez TS z zasady efektywności oraz z art. 4 ust. 3 TUE i w tym sensie stanowi ich konkretyzację. Przy czym po wejściu w życie traktatu z Lizbony skuteczność ochrony sądowej uzyskała podwójną postać:

Wells przeciwko Secretary of State for Transport, Local Government and the Regions, EU:C:2004:12, pkt 67; z 19.09.2006 r., C-392/04 i C-422/04, i-21 Germany GmbH (C-392/04) i Arcor AG & Co. KG (C-422/04) przeciwko Bundesrepublik Deutschland, EU:C:2006:586, pkt 57; ostatnio wyrok TS z 5.12.2024 r., C-680/23, Modexel – Consultores e Serviços SA przeciwko Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira, EU:C:2024:1000, pkt 42; wszystkie orzeczenia TS, opinie TS oraz opinie rzeczników generalnych zawarte w niniejszej publikacji są opublikowane na stronie www.curia.eu.

⁴ Por. szerzej N. Półtorak, *Efektywność prawa Unii Europejskiej a polska procedura administracyjna i sądownoadministracyjna*, ZNSA 2014/3, s. 37–53.

⁵ Wyrok TS z 4.07.2006 r., C-212/04, Adeneler i in., EU:C:2006:443, pkt 90 i n.

⁶ V. Trstenjak, E. Beysen, *European Consumer Protection Law: Curia semper dabit remedium?*, „Common Market Law Review” 2011/48(1), s. 104 i n.; por. też opinia RG V. Trstenjaka do sprawy C-591/10, Littlewoods Retail Ltd., EU:C:2012:9, pkt 23 i 24. Szerzej na ten temat N. Półtorak, *Ochrona uprawnień wynikających z prawa Unii Europejskiej w postępowaniach krajowych*, Warszawa 2010.

⁷ Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2024 r. poz. 361 ze zm.).

⁸ Ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111 ze zm.).

⁹ Ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.).

skuteczność jako jeden z dwóch wymogów w zakresie autonomii proceduralnej państw członkowskich oraz skuteczność związana z prawem podstawowym do skutecznego środka prawnego przez sąd zgodnie z art. 47 KPP¹⁰. Przy czym na podstawie orzecznictwa Trybunału można faktycznie dojść do wniosku, że art. 47 KPP wyznacza aktualnie wyższy standard niż zasada skuteczności¹¹.

Wywody zawarte w niniejszej publikacji zostaną ograniczone do trzech zagadnień najbardziej kluczowych, tj. prawa do skutecznego środka prawnego oraz sprawiedliwego (rzetelnego) procesu przed sądem przewidzianych w treści art. 47 akapity pierwszy i drugi KPP, utworzonego w oparciu o treść art. 6 ust. 1 i art. 13 EKPCz, jak również prawa do dobrej administracji określonego w treści art. 41 KPP, ale wobec krajowych organów podatkowych uznanego za zasadę ogólną prawa UE¹², uzupełnionego aspektem prawa do skutecznego środka odwoławczego. Należy też odnotować, że niniejsza publikacja zawiera jednak niektóre aspekty ww. zagadnień, albowiem jego ramy nie pozwalają na szczegółową ich analizę.

W myśl art. 47 akapit pierwszy KPP każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy (art. 47 akapit drugi KPP). Prawu temu odpowiada spoczywający na państwach członkowskich stosownie do art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE obowiązek ustanowienia środków niezbędnych do zapewnienia skutecznej ochrony prawnej w dziedzinach objętych prawem Unii¹³. W myśl art. 41 ust. 1 KPP każdy ma prawo do bezstronnego i sprawiedliwego rozpatrzenia swojej sprawy w rozsądnym terminie przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii. Prawo to obejmuje: a) prawo każdego do bycia wysłuchanym, zanim zostaną podjęte indywidualne środki mogące negatywnie wpłynąć na jego sytuację, b) prawo każdego do dostępu do akt jego sprawy, przy poszanowaniu uprawnionych interesów poufności oraz tajemnicy zawodowej i handlowej, c) obowiązek administracji uzasadniania swoich decyzji.

¹⁰ Opinia Rzecznika Generalnego M. Bobeka z 10.04.2018 r. do sprawy C-89/17, Secretary of State for the Home Department przeciwko Rozanne Banger, EU:C:2018:225, pkt 99.

¹¹ Opinia Rzecznika Generalnego M. Bobeka z 10.04.2018 r. do sprawy C-89/17, Secretary of State for the Home Department przeciwko Rozanne Banger, EU:C:2018:225, pkt 101.

¹² Wyrok TS z 8.05.2014 r., C-604/12, H.N., EU:C:2014:302; opinia Rzecznika Generalnego Yves'a Bota z 7.11.2013 r., H.N., EU:C:2013:714.

¹³ Wyrok TS z 16.05.2007 r., C-682/15, Berlioz Investment Fund S.A. przeciwko Directeur de l'administration des contributions directes, EU:C:2017:373, pkt 44.

2. Poszanowanie praw człowieka jako wartość Unii Europejskiej

Zrozumienie istoty wskazywanych wyżej unijnych standardów proceduralnych wymaga zrozumienia, o jakiej aksjologii jest mowa. Chodzi mianowicie o wartości, na jakich opiera się UE. Odbiorca orzeczeń TS nieświadomy tych wartości może mieć kłopoty ze zrozumieniem ich treści. Tymczasem należy zakładać, że każde rozstrzygnięcie TS jest realizacją wyżej wspomnianych wartości, pomimo że Trybunał wspomina o nich sporadycznie i tylko wtedy, gdy dobitnie pragnie podkreślić ich istnienie w sprawach mających najczęściej znaczenie systemowe.

W myśl art. 2 TUE Unia opiera się na wartościach poszanowania godności osoby ludzkiej, wolności, demokracji, równości, państwa prawnego, jak również poszanowania praw człowieka, w tym praw osób należących do mniejszości. Wartości te są wspólne Państwom Członkowskim w społeczeństwie opartym na pluralizmie, niedyskryminacji, tolerancji, sprawiedliwości, solidarności oraz na równości kobiet i mężczyzn. Przepis art. 2 TUE określa wartości, które stanowią aksjologiczne fundamenty prawa Unii i wyrażają jej nienaruszalną istotę oraz tożsamość¹⁴. Na tej podstawie prawnej UE jest zdefiniowana jako unia wartości¹⁵, która opiera się na związaniu wykonywania przez nią władzy publicznej podstawowymi państwowo-konstytucyjnymi wartościami¹⁶. Przepis art. 2 TUE stanowi o wartościach. Nie są to zatem ani zasady, ani reguły, lecz wartości prawne. Wartości wymienione w art. 2 TUE nie są usytuowanymi poza systemem prawnym UE wartościami moralnymi, ideologicznymi, politycznymi itd., do których odsyłałby ten porządek, lecz wartościami prawnymi, tkwiącymi immanentnie w tym systemie, rekonstruowanymi z przepisów należących do tego systemu, szerzej – relatywizowanymi do systemu prawa UE i kontekstu jego funkcjonowania¹⁷. Są to wartości, na których opiera się Unia, a więc należące do podstaw porządku prawnego Unii¹⁸. Są elementami konstrukcyjnymi, które organizują strukturę systemu i zapewniają jego stabilność oraz rozwój. Wartości te współtworzą, łącznie z zasadami ogólnymi prawa UE, postanowieniami KPP oraz postanowieniami traktatów, ramy konstytucyjne UE¹⁹. W konsekwencji są wartościami wspólnymi dla państw członkowskich UE.

¹⁴ M. Klammert, D. Kochenov [w:] *The EU Treaties and the Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, red. M. Kellerbauer, M. Klammert, J. Tomkin, Oxford 2019, art. 2 TEU, s. 23.

¹⁵ K. Lenaerts, *Rządy prawa w Unii Europejskiej*, EPS 2023/7, s. 4.

¹⁶ A. Wróbel [w:] *Traktat o Unii Europejskiej. Komentarz*, red. R. Grzeszczak, D. Kornobis-Romanowska, LEX 2023, art. 2.

¹⁷ A. Wróbel [w:] *Traktat o Unii Europejskiej. Komentarz*, red. R. Grzeszczak, D. Kornobis-Romanowska, LEX 2023, art. 2.

¹⁸ Por. wyroki TS: z 3.09.2008 r., C-402/05 P i C-415/05 P, Yassin Abdullah Kadi i Al Barakaat International Foundation przeciwko Radzie Unii Europejskiej i Komisji Wspólnot Europejskich, EU:C:2008:461, pkt 303 i 304; z 10.12.2018 r., C-621/18, Andy Wightman i in. przeciwko Secretary of State for Exiting the European Union, EU:C:2018:999, pkt 61.

¹⁹ Zob. opinia TS 1/17 z 30.04.2019 r. w sprawie umowy CETA UE–Kanada, EU:C:2019:341, pkt 110.

3. Źródła praw podstawowych na gruncie prawa UE

Warto też dodać, że zobowiązanie zawarte w treści art. 2 TUE w zakresie poszanowania praw człowieka zostało skonkretyzowane i wzmocnione w treści art. 6 TUE. Zgodnie z art. 6 ust. 1 TUE Unia uznaje prawa, wolności i zasady określone w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej z 7.12.2000 r., w brzmieniu dostosowanym 12.12.2007 r. w Strasburgu, która ma taką samą moc prawną jak Traktaty. Postanowienia Karty w żaden sposób nie rozszerzają kompetencji Unii określonych w Traktatach. Prawa, wolności i zasady zawarte w Karcie są interpretowane zgodnie z postanowieniami ogólnymi określonymi w tytule VII Karty regulującymi jej interpretację i stosowanie oraz z należyтым uwzględnieniem wyjaśnień, o których mowa w Karcie, które określają źródła tych postanowień. Unia przystępuje do europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności. Przystąpienie do Konwencji nie narusza kompetencji Unii określonych w Traktatach (art. 6 ust. 2 TUE). Prawa podstawowe, zagwarantowane w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz wynikające z tradycji konstytucyjnych wspólnych Państwom Członkowskim, stanowią część prawa Unii jako zasady ogólne prawa (art. 6 ust. 3 TUE).

Jak z powyższego wynika, źródła prawa – w postaci Karty oraz zasad ogólnych – są w świetle art. 6 TUE odrębnymi i samodzielnymi podstawami prawnymi dla ochrony praw podstawowych. Zróżnicowanie praw podstawowych ze względu na ich źródło nie ma znaczenia dla ich mocy wiążącej ani dla miejsca w systematyce źródeł prawa unijnego. Mają jednakowy i równorzędny charakter prawny, są prawnie wiążące i należą do prawa pierwotnego, z tym że Karta jest „pisanym” katalogiem praw podstawowych, natomiast zasady ogólne prawa mają charakter „niepisany” i są konstruowane w orzecznictwie TS²⁰, który korzysta w tym celu z EKPCz oraz z tradycji konstytucyjnych państw członkowskich, jako ze źródeł inspiracji²¹. Innymi słowy, zakres stosowania praw podstawowych wynikających z Karty oraz zasad ogólnych prawa jest taki sam²².

Artykuł 51 ust. 1 KPP stanowi, że postanowienia niniejszej Karty mają zastosowanie do instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii przy poszanowaniu zasady pomocniczości oraz do Państw Członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii. Szanują one zatem prawa, przestrzegają zasad i popierają ich stosowanie zgodnie ze swymi odpowiednimi uprawnieniami i w poszanowaniu granic kompe-

²⁰ Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej z siedzibą w Luksemburgu obejmuje dwa organy sądowe: Trybunał Sprawiedliwości i Sąd (utworzony w 1988 r.) – por. szerzej informacje na stronie internetowej www.curia.eu oraz K. Lenaerts, *Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej a ochrona praw podstawowych*, EPS 2013/1, s. 4–6.

²¹ D. Kornobis-Romanowska [w:] *Traktat o Unii Europejskiej. Komentarz*, red. R. Grzeszczak, D. Kornobis-Romanowska, LEX 2023, art. 6.

²² Por. szerzej K. Lenaerts, J.A. Gutiérrez-Fons, *The Place of the Charter in the EU Constitutional Edifice* [w:] *The EU Charter of Fundamental Rights: A Commentary*, red. S. Peers, T. Hervey, J. Kenner, A. Ward, Oxford 2014, e-book, s. 1559–1593.

tencji Unii powierzonych jej w Traktatach²³. Problemem, z jakim należy się zmierzyć, jest wyjaśnienie sformułowania „wyłącznie w zakresie, w jakim stosują one [państwa członkowskie – przyp. aut.] prawo Unii”. Sięgając do innych wersji językowych, warto zwrócić uwagę na nieco odmienną terminologię (niespójność językową). I tak, wersja angielska posługuje się zwrotem: *only when they are implementing Union law* (tłum. jedynie gdy implementują prawo UE), wersja francuska używa sformułowania: *uniquement lorsqu'ils mettent en oeuvre le droit de l'Union* (tłum. wyłącznie gdy wykonują prawo UE), podobnie jak wersja niemiecka: *ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union* czy wersja włoska: *esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione*. W związku z tym zasadne wydaje się stanowisko, by pojęcia „stosowanie prawa UE” nie rozumieć jedynie jako określanie przez władzę publiczną konsekwencji prawnych przepisu prawnego zastosowanego do ustalonego stanu faktycznego, lecz jako każdą okoliczność, w której państwa członkowskie wykonują prawo UE, co obejmowałoby zarówno proces stanowienia, jak i stosowania prawa, w tym stosowania prawa krajowego z wykorzystaniem wykładni prounijnej²⁴. Innymi słowy, wyrażenie „wyłącznie w zakresie, w jakim (państwa członkowskie) stosują prawo UE” powinno dotyczyć wszystkich sytuacji, w których państwa członkowskie wypełniają swoje zobowiązania nałożone przez prawo UE²⁵. I odwrotnie, gdy prawo unijne nie nakłada zobowiązań na państwa członkowskie, Karta po prostu nie ma zastosowania²⁶. Poszanowanie praw podstawowych chronionych na mocy Karty jest zatem konieczne, w sytuacji gdy przepisy krajowe mieszczą się w zakresie zastosowania prawa Unii. Tak określony zakres zastosowania praw podstawowych Unii potwierdzają wyjaśnienia dotyczące art. 51 KPP, które zgodnie z art. 6 ust. 1 akapit trzeci TUE i z art. 52 ust. 7 KPP powinny być uwzględniane przy jej wykładni²⁷. Zgodnie z tymi wyjaśnieniami wymóg poszanowania praw podstawowych określonych w kontekście Unii jest wiążący dla państw członkowskich wyłącznie wtedy, gdy działają one w zakresie zastosowania prawa Unii²⁸. Nie mogą więc występować sytuacje podlegające prawu Unii, w których wspomniane prawa podstawowe nie

²³ A. Wróbel, „Federacyjny” efekt art. 51 ust. 1 Karty Praw Podstawowych?, EPS 2008/4, s. 1; por. też D. Dominik-Ogińska, System ochrony praw podstawowych w prawie unijnym [w:] *Prawo podatkowe Unii Europejskiej. Węzłowe zagadnienia*, red. B. Brzeziński, A. Franczak, K. Lasiński-Sulecki, w przygotowaniu.

²⁴ K. Kowalik-Bańczyk, Bezpośrednie stosowanie Karty Praw Podstawowych w krajowym postępowaniu sądowym gwarancją skuteczności prawa UE – glosa do wyroku TS z dnia 22.12.2010 r. w sprawie C-279/09 *DEB Deutsche Energiehandels- und Beratungsgesellschaft mbH v. Republika Federalna Niemiec*, EPS 2013/3, s. 45; A. Wróbel, O niektórych problemach sądowego stosowania Karty Praw Podstawowych [w:] *Karta Praw Podstawowych w europejskim porządku prawnym*, red. A. Wróbel, Warszawa 2009, s. 88.

²⁵ K. Lenaerts wskazuje na dwa rodzaje zobowiązań: zobowiązania państw członkowskich do podjęcia czynności i zobowiązania, które muszą być spełnione, kiedy państwo członkowskie narusza prawo UE – por. K. Lenaerts, *Wartości Unii Europejskiej a pluralizm konstytucyjny*, EPS 2014/9, s. 5.

²⁶ K. Lenaerts, *Wartości Unii Europejskiej...*, s. 5.

²⁷ Wyjaśnienia dotyczące Karty Praw Podstawowych UE (2007/C 303/02) (Dz.Urz. UE C 303, s. 17).

²⁸ Wyroki TS: z 13.07.1989 r., 5/88, Hubert Wachauf przeciwko Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft, EU:C:1989:321, pkt 17; z 18.06.1991 r., C-260/89, ERT, EU:C:1991:254, pkt 49; z 18.12.1997 r., C-309/96, Daniele Annibaldi przeciwko Sindaco del Comune di Guidonia i Presidente Regione Lazio, EU:C:1997:631; z 13.04.2000 r., C-292/97, Kjell Karlsson i inni., EU:C:2000:202, pkt 37; z 26.02.2013 r., C-617/10, Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105, pkt 20.

miałyby zastosowania. Stosowanie prawa Unii oznacza więc jednocześnie zastosowanie praw podstawowych chronionych na mocy Karty²⁹. W przypadku VAT zastosowanie prawa Unii będzie miało miejsce nie tylko co do postępowań wymiarowych, w wyniku których określone jest zobowiązanie podatkowe, kwota do zwrotu VAT czy nadpłata w VAT, lecz również w zakresie postępowania karnego, karnego skarbowego, sankcji³⁰ i wszelkich innych środków krajowych mających na celu wypełnienie nałożonego na państwa członkowskie w traktatach obowiązku skutecznego sankcjonowania działań mogących naruszać interesy finansowe Unii³¹, które tym samym stanowią przejaw stosowania art. 2 i 273 dyrektywy VAT oraz art. 325 TFUE, a zatem prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 KPP.

Jeżeli stan prawny nie jest objęty zakresem zastosowania prawa Unii, Trybunał nie jest właściwy do jego oceny, a przytaczane ewentualnie postanowienia Karty nie mogą stanowić samodzielnej podstawy do nadania mu takiej właściwości³². Powyższe oznacza, że w zasadzie to prawo UE ogranicza zastosowanie Karty, a nie odwrotnie³³.

Co się zaś tyczy ogólnych zasad prawa, to również z treści orzecznictwa TS wynika, że mają podstawowe znaczenie dla właściwego funkcjonowania prawa UE, nie działają w oderwaniu od tego prawa³⁴. Konkretnie krajowe środki mogą być kontrolowane pod kątem ich zgodności z takimi ogólnymi zasadami tylko wówczas, jeżeli wchodzi w zakres stosowania prawa unijnego³⁵. Aby tak się stało, przepis prawa krajowego będący przedmiotem sporu powinien na ogół mieścić się w jednej z trzech następujących kategorii³⁶: albo powinien wdrażać prawo unijne (bez względu na stopień zachowanych przez państwo członkowskie uprawnień dyskrejonalnych oraz na to, czy środek kra-

²⁹ Wyroki TS: z 26.02.2013 r., C-617/10, Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105, pkt 21; z 22.12.2010 r., C-279/09, DEB Deutsche Energiehandels- und Beratungsgesellschaft mbH, EU:C:2010:811, pkt 32.

³⁰ Por. też wyroki TS: z 4.05.2023 r., C-97/21, MV – 98 przeciwko Nachalnik na otdel „operativni deynosti” – Sofia v Glavna direktia „Fiskalen kontrol” pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite, EU:C:2023:371, pkt 34; z 5.05.2022 r., C-570/20, BV, EU:C:2022:348, pkt 26; z 20.03.2018 r., C-524/15, Menci, EU:C:2018:197, pkt 21; z 5.04.2017 r., C-217/15 i C-350/15, Orsi i Baldetti, EU:C:2017:264, pkt 16.

³¹ Por. wyrok TS z 26.02.2013 r., C-617/10, Åkerberg Fransson, EU:C:2013:105, pkt 25–28.

³² Zob. podobnie postanowienie TS z 12.07.2012 r., C-466/11, Currà i in., EU:C:2012:465, pkt 26; wyrok TS z 26.02.2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 22.

³³ A. Tizzano, *Stosowanie Karty Praw Podstawowych UE w państwach członkowskich (art. 51 ust. 1 Karty)*, EPS 2014/9, s. 29; D. Dominik-Ogińska, *Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej i jej stosowanie w podatkach. Część pierwsza: zagadnienia ogólne*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy” 2019/3, s. 41.

³⁴ Por. T. Tridimas, *The General Principles of EU Law*, Oxford 2006, s. 36–42; J. Temple Lang, *The Sphere in which Member States are Obligated to Comply with the General Principles of Law and Community Fundamental Rights Principles*, „Legal Issues of European Integration” 1991, s. 23–35.

³⁵ Wyroki TS: z 30.09.1987 r., 12/86, Meryem Demirel przeciwko Stadt Schwäbisch Gmünd, EU:C:1987:400, pkt 28; z 29.05.1997 r., C-299/95, Friedrich Kremzow przeciwko Republik Österreich, EU:C:1997:254, pkt 15–19.

³⁶ Por. opinia RG E. Sharpston z 22.05.2008 r., C-427/06, Birgit Bartsch przeciwko Bosch und Siemens Hausgeräte (BSH) Altersfürsorge GmbH, EU:C:2008:297, pkt 69.

jowy wykracza poza to, co jest ściśle niezbędne dla jego wprowadzenia)³⁷, albo powinien powoływać się on na jakieś odstępstwo, na które zezwala prawo unijne³⁸, albo też powinien w inny sposób wchodzić w zakres prawa unijnego na tej podstawie, że dana szczegółowa norma materialna prawa unijnego ma zastosowanie w określonym stanie faktycznym³⁹. Warto jednak pamiętać, że w zakresie, w jakim Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, ich znaczenie i zakres są takie same jak praw przyznanych przez tę konwencję. Niniejsze postanowienie nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę (art. 52 ust. 3 KPP). W zakresie, w jakim Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w EKPCz, art. 52 ust. 3 KPP ma na celu zapewnienie koniecznej spójności między wyrażonymi w niej prawami a odpowiadającymi im prawami gwarantowanymi przez EKPCz w sposób nienaruszający autonomii prawa Unii. Oznacza to, że TS realizując swoje kompetencje, musi zadbać o to, aby dokonana przez niego wykładnia zapewniała poziom ochrony, który nie narusza poziomu ochrony gwarantowanego przez art. 6 ust. 1 EKPCz, zgodnie z jego wykładnią dokonaną przez ETPCz⁴⁰.

Stąd też istotna dla zrozumienia tzw. minimalnego standardu jest znajomość orzeczeń ETPCz. Wyroki ETPCz w rzeczy samej służą nie tylko rozstrzyganiu wniesionych do Trybunału spraw, ale – w znaczeniu bardziej ogólnym – objaśnianiu, ochronie i rozwijaniu przewidzianych w EKPCz zasad, przyczyniając się tym samym do przestrzegania przez państwa zobowiązań podjętych w charakterze umawiających się stron⁴¹. Misją

³⁷ Np. wyroki TS: z 27.09.1978 r., C-230/78, SpA Eridania-Zuccherifici nazionali i SpA Società italiana per l'industria degli zuccheri przeciwko Ministro per l'agricoltura e le foreste, Ministro per l'industria, il commercio e l'artigianato i SpA Zuccherifici meridionali, EU:C:1979:216, pkt 31; z 18.02.1982 r., C-77/81, Zuckerfabrik Franken przeciwko Niemcom, EU:C:1982:70, pkt 22–28; z 25.11.1986 r., 201/85 i 202/85, Marthe Klensch i inni przeciwko Secrétaire d'État à l'Agriculture et à la Viticulture, EU:C:1986:439, pkt 10 i 11; z 13.07.1989 r., C-5/88, Hubert Wachauf przeciwko Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft, EU:C:1989:321, pkt 17–22; z 10.07.2003 r., C-20/00 i C-64/00, Booker Aquaculture Ltd (C-20/00) i Hydro Seafood GSP Ltd (C-64/00) przeciwko The Scottish Ministers, EU:C:2003:397, pkt 88–93.

³⁸ Np. wyroki TS: z 18.06.1991 r., C-260/89, Elliniki Radiophonia Tiléorassi AE i Panellinia Omospondia Syllogon Prossopikou przeciwko Dimotiki Etairia Pliroforissis i Sotirios Kouvelas i Nicolaos Avdellas i innym, EU:C:1991:254, pkt 41–45; z 26.06.1997 r., C-368/95, Vereinigte Familiapress Zeitungsverlags- und vertriebs GmbH przeciwko Heinrich Bauer Verlag, EU:C:1997:325, pkt 24.

³⁹ Np. wyroki TS: z 25.03.2004 r., C-71/02, Herbert Karner Industrie-Auktionen GmbH przeciwko Troostwijk GmbH, EU:C:2004:181, pkt 48–53; z 5.05.1981 r., C-804/79, Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, EU:C:1981:93, pkt 23–30; z 18.12.1997 r., C-286/94, C-340/95, C-401/95 oraz C-47/96, Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) i Sanders BVBA (C-47/96) przeciwko Belgische Staat, EU:C:1997:623, pkt 45–48.

⁴⁰ Wyroki TS: z 11.07.2024 r., C-554/21, C-622/21 i C-727/21, Hann-Invest i in., EU:C:2024:594, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo; z 19.12.2024 r., C-369/23, Vivacom Bulgaria EAD przeciwko Varhoven administrativen sad, Natsionalna agentsia za prihodite, EU:C:2024:1043, pkt 28.

⁴¹ Wyroki ETPCz: z 18.01.1978 r., Irlandia przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 5310/71, § 154; z 5.07.2016 r., Jeronovičs przeciwko Łotwie [WI], skarga nr 44898/10, § 109; wszystkie wyroki ETPCz znajdują się na stronie internetowej <https://hudoc.echr.coe.int/>.

systemu EKPCz jest zatem rozstrzygnięcie kwestii zgodnie z zasadami polityki społecznej, prowadzonej we wspólnym interesie, przy jednoczesnym podnoszeniu standardów ochrony praw człowieka oraz poszerzaniu wiedzy prawniczej na temat praw człowieka w ramach całej społeczności państw EKPCz⁴². Trybunał podkreślił rolę EKPCz jako „konstytucyjnego instrumentu europejskiego porządku publicznego” w dziedzinie praw człowieka⁴³.

4. Skuteczny środek odwoławczy w rozumieniu art. 13 EKPCz

Jak to wynika z wyjaśnień dotyczących KPP, podstawą akapitu pierwszego art. 47 KPP jest art. 13 EKPCz, w myśl którego każdy, kogo prawa i wolności zawarte w niniejszej konwencji zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka odwoławczego do właściwego organu państwowego, także wówczas, gdy naruszenia dokonały osoby wykonujące swoje funkcje urzędowe. Zauważono jednak, że w prawie Unii ochrona jest bardziej rozległa, ponieważ gwarantuje prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem. Trybunał Sprawiedliwości potwierdził to prawo w swoim wyroku z 15.05.1986 r. jako ogólną zasadę prawa Unii⁴⁴. W opinii Trybunału ta ogólna zasada prawa Unii ma także zastosowanie do państw członkowskich w trakcie stosowania prawa Unii. Podkreślono, że art. 47 KPP ma zastosowanie do instytucji Unii i państw członkowskich przy wykonywaniu przez nie prawa Unii i ma on zastosowanie w odniesieniu do wszystkich praw zagwarantowanych prawem Unii.

Warto jest wspomnieć, że na mocy art. 1 EKPCz⁴⁵ podstawowa odpowiedzialność za wdrożenie i wprowadzenie w życie zagwarantowanych praw i wolności spoczywa na władzach krajowych. Instytucja skarg do ETPCz jest więc subsydiarna w stosunku do systemów krajowych gwarantujących prawa człowieka. Ten subsydiarny charakter jest określony w art. 13⁴⁶ i art. 35 ust. 1 EKPCz. Cel art. 35 ust. 1 EKPCz, który ustala zasadę wyczerpania krajowych środków odwoławczych, polega na zapewnieniu układającym się państwom możliwości zapobieżenia lub właściwego uregulowania naruszeń, które

⁴² Wyrok ETPCz z 22.03.2012 r., Konstantin Markin przeciwko Rosji [WI], skarga nr 30078/06, § 89.

⁴³ Wyroki ETPCz: z 30.06.2005 r., Bosphorus Hava Yolları Turizm ve Ticaret, Anonim Şirketi przeciwko Irlandii [Wielka Izba], skarga nr 45036/98, § 156; z 13.02.2020 r., N.D. i N.T. przeciwko Hiszpanii [WI], skargi nr 8675/15 i 8697/15, § 110.

⁴⁴ Wyroki TS: z 15.05.1986 r., C-222/84, Marguerite Johnston przeciwko Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary, EU:C:1986:206, pkt 18; z 15.10.1987 r., C-222/86, Union nationale des entraîneurs et cadres techniques professionnels du football (Unectef) przeciwko Georges Heylens i innym, EU:C:1987:442, pkt 15; z 3.12.1992 r., C-97/91, Oleificio Borelli SpA przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, EU:C:1992:491, pkt 14.

⁴⁵ Powołany przepis stanowi: „Wysokie Układające się strony zapewniają każdemu człowiekowi, podlegającemu ich jurysdykcji, prawa i wolności określone w Rozdziale I niniejszej Konwencji”.

⁴⁶ Zob. szerzej Guide sur l'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme, 2024, https://ks.echr.coe.int/documents/d/echr-ks/guide_art_13_fre (dostęp: 6.03.2025 r.).

zarzuca się państwu, zanim zarzuty te zostaną skierowane do Trybunału⁴⁷. Zasada zawarta w art. 35 ust. 1 EKPCz oparta jest na założeniu odzwierciedlonym w art. 13 EKPCz (z którym to artykułem posiada ściśle pokrewieństwo), że istnieje dostępny skuteczny środek odwoławczy w odniesieniu do domniemanego naruszenia indywidualnych praw konwencyjnych⁴⁸. W ten sposób art. 13 EKPCz, wyrażający bezpośrednie zobowiązanie państwa do ochrony praw człowieka, w pierwszej kolejności i nade wszystko wewnątrz własnego systemu prawnego, ustanawia dodatkową gwarancję dla osoby, w celu zapewnienia, że skorzysta ona z tych praw. Celem art. 13 EKPCz, jaki wynika z prac przygotowawczych⁴⁹, jest zapewnienie środka, na mocy którego osoby mogą uzyskać zadośćuczynienie, na poziomie krajowym, za naruszenie ich praw konwencyjnych, zanim wprawia w ruch międzynarodowy instrument skarg do ETPCz. Z tej perspektywy prawo osoby do rozprawy w rozsądnym terminie będzie mniej skuteczne, jeżeli nie istnieje żadna możliwość wniesienia roszczenia konwencyjnego w pierwszej kolejności do władz krajowych. Wymagania art. 13 EKPCz należy postrzegać jako wzmocnienie tych wynikających z art. 6 ust. 1 EKPCz, zamiast traktować je jako pochłonięte przez generalne zobowiązanie nałożone przez ten artykuł, by nie narażać osoby na nietypowe zwłoki w postępowaniu prawnym⁵⁰. Artykuł 6 ust. 1 ETPCz stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 13 EKPCz. W wielu sprawach, w których Trybunał stwierdził naruszenie art. 6 ust. 1 EKPCz, nie uznał za konieczne, w przypadku gdy powołano się również na art. 13 EKPCz, orzekania również w tym zakresie. W przypadku, gdy prawo, na które powołuje się skarżący na podstawie Konwencji, jest „prawem cywilnym” uznanym w prawie krajowym, takim jak prawo własności, ochrona zapewniona przez art. 6 ust. 1 EKPCz również wchodzi w grę⁵¹ wraz z pełnym wachlarzem zabezpieczeń właściwych dla postępowania sądowego, które są bardziej rygorystyczne niż te określone w art. 13 EKPCz⁵².

Zatem art. 13 EKPCz gwarantuje dostępność na poziomie krajowym środka odwoławczego w celu wdrożenia w życie istoty praw i wolności konwencyjnych, w jakiegokolwiek formie by one były zabezpieczone w krajowym porządku prawnym. Mowa tutaj w istocie o wszczęciu postępowania przed organem właściwym do oceny jego zasadności⁵³. „Sku-

⁴⁷ Wyrok ETPCz z 28.07.1999 r., Selmouni przeciwko Francji [WI], nr 25803/94, § 74.

⁴⁸ Por. szerzej M. Richardson, *Taxpayers' Right to Defence in the EU law and European Convention on Human Rights Regimes*, IBFD 2024, s. 166.

⁴⁹ Zob. Zbiory Zebrane „Travaux Préparatoires” Europejskiej Konwencji Praw Człowieka, t. II, s. 485 i 490, oraz t. III, s. 651.

⁵⁰ Wyrok ETPCz z 26.10.2000 r., Kudła przeciwko Polsce [WI], skarga nr 30210/96, § 152.

⁵¹ Wyrok ETPCz z 23.09.1982 r., Sporrong i Lönnroth przeciwko Szwecji, skarga nr 7151/75; 7152/75, § 88; z 26.10.2000 r., Kudła przeciwko Polsce [WI], skarga nr 30210/96, § 146.

⁵² Wyroki ETPCz: z 23.09.1982 r., Sporrong i Lönnroth przeciwko Szwecji, skarga nr 7151/75; 7152/75, § 88; z 25.03.1983 r., Silver i Inni przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 5947/72; 6205/73; 7052/75; 7061/75; 7107/75; 7113/75; 7136/75, § 110; z 28.06.1984 r., Campbell i Fell przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 7819/77; 7878/77, § 123; z 19.12.1997 r., Brualla Gómez de la Torre przeciwko Hiszpanii, skarga nr 155/1996/774/975, § 41.

⁵³ Decyzja Komisji z 17.11.1983 r., C. przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 9276/81.

teczność środka odwoławczego” w rozumieniu art. 13 EKPCz nie zależy od pewności korzystnego rezultatu dla skarżącego. Ani też „władza”, do której odwołuje się ten artykuł, nie musi być koniecznie władzą sądową, ale jeżeli nią nie jest – jej moc i gwarancje, które zapewnia, mają znaczenie w określeniu, czy środek odwoławczy jest skuteczny. Ponadto nawet jeżeli pojedynczy środek odwoławczy sam w sobie nie spełnia wymagań art. 13 EKPCz, suma środków odwoławczych zapewnionych przez prawo krajowe może to czynić⁵⁴. Skutkiem art. 13 EKPCz jest więc wymaganie, by postanowienia prawa krajowego dotyczyły w swej istocie „roszczenia spornego” na gruncie Konwencji i by zapewniły odpowiednie zadośćuczynienie⁵⁵. Zakres zobowiązań układających się państw na gruncie art. 13 EKPCz różni się w zależności od charakteru skargi. Skutkiem art. 13 EKPCz jest zatem wymóg wniesienia krajowego środka odwoławczego do „właściwego organu krajowego”, dający możliwość zbadania istoty „uzasadnionego roszczenia” opartego na EKPCz. Termin „skuteczny” oznacza, że środek odwoławczy musi być odpowiedni (adekwatny), umożliwiać zgłoszenie domniemanego naruszenia EKPCz i dostępny, spełniając minimalne gwarancje szybkości⁵⁶. Środek odwoławczy, który nie jest w stanie odnieść skutku w terminie, nie jest ani adekwatny, ani skuteczny⁵⁷. Środek odwoławczy wymagany przez art. 13 EKPCz musi być „skuteczny”, zarówno w praktyce, jak i w prawie, w szczególności w tym sensie, że jego wykonanie nie może być w nieuzasadniony sposób utrudnione przez działania lub zaniechania władz pozwanego państwa⁵⁸. Dla oceny, czy dany środek ma walor realistyczny, konieczna jest również ocena kontekstu prawnego i politycznego sprawy, a także sytuacji osobistej skarżących⁵⁹. Z naruszeniem art. 13 EKPCz będziemy mieli do czynienia, gdy dany organ lub sąd przeformułuje skargę lub nie weźmie pod uwagę istotnego elementu domniemanego naruszenia Konwencji⁶⁰.

⁵⁴ Wyroki ETPCz: z 25.03.1983 r., Silver i Inni przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 5947/72; 6205/73; 7052/75; 7061/75; 7107/75; 7113/75; 7136/75, § 113; z 15.11.1996 r., Chahal przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 22414/93, § 145.

⁵⁵ Wyrok ETPCz z 26.10.2000 r., Kudła przeciwko Polsce [WI], skarga nr 30210/96, § 157.

⁵⁶ Decyzja ETPCz z 22.05.2003 r., Paulino Tomás przeciwko Portugalii, skarga nr 58698/00; wyroki ETPCz: z 26.10.2004 r., Çelik i İmret przeciwko Turcji, skarga nr 44093/98, § 59; z 4.05.2006 r., Kadiķis przeciwko Łotwie (nr 2), skarga nr 62393/00, § 62.

⁵⁷ Wyroki ETPCz: z 29.11.1991 r., Pine Valley Developments Ltd i inni przeciwko Irlandii, skarga nr 12742/87, § 47; z 20.01.2011 r., Payet przeciwko Francji, skarga nr 19606/08, § 131–134.

⁵⁸ Wyroki ETPCz: z 27.06.2000 r., Ýlhan przeciwko Turcji [WI], skarga nr 22277/93, § 97; z 18.12.1996 r., Aksoy przeciwko Turcji, skarga nr 21987/93, § 95 *in fine*; z 25.09.1997 r., Aydin przeciwko Turcji, skarga nr 57/1996/676/866, § 95 *in fine*.

⁵⁹ Wyrok ETPCz z 16.09.1996 r., Akdivar i in. Przeciwno Turcji [WI], skarga nr 21893/93, § 96.

⁶⁰ Wyrok ETPCz z 1.10.2007 r., Glas Nadejda EOOD i Elenkov przeciwko Bułgarii, skarga nr 14134/02, § 69.

5. Skuteczny środek prawny przed sądem i sprawiedliwy (rzetelny) proces w rozumieniu art. 6 ust. 1 EKPCz

Zgodnie z wyjaśnieniami do Karty⁶¹ akapit drugi art. 47 KPP odpowiada art. 6 ust. 1 EKPCz, w myśl którego 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. Postępowanie przed sądem jest jawne, jednak prasa i publiczność mogą być wyłączone z całości lub części rozprawy sądowej ze względów obyczajowych, z uwagi na porządek publiczny lub bezpieczeństwo państwowe w społeczeństwie demokratycznym, gdy wymaga tego dobro małoletnich lub służy to ochronie życia prywatnego stron, albo też w okolicznościach szczególnych, w granicach uznanych przez sąd za bezwzględnie konieczne, kiedy jawność mogłaby przynieść szkodę interesom wymiaru sprawiedliwości. Wskazano, że w prawie Unii prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy nie jest ograniczone do spraw odnoszących się do praw i obowiązków o charakterze cywilnym. Jest to jedna z konsekwencji faktu, że Unia jest podmiotem prawa, zgodnie z wyrokiem TS w sprawie 294/83, *Les Verts* przeciwko Parlamentowi Europejskiemu⁶². Niemniej jednak, z wyjątkiem ich zakresu zastosowania, gwarancje przyznane przez EKPCz mają zastosowanie w podobny sposób w Unii.

Orzecznictwo ETPCz wprost wskazuje, że prawo do rzetelnego procesu sądowego, gwarantowane w art. 6 ust. 1 EKPCz⁶³, należy interpretować w świetle zasady rządów prawa, która wymaga, by strony sporu miały dostęp do skutecznego środka prawnego, umożliwiając im dochodzenie swoich praw o charakterze cywilnym⁶⁴.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do prawa dostępu do sądu, należy podkreślić, że musi być ono jednocześnie praktyczne i skuteczne, a nie teoretyczne i iluzoryczne⁶⁵, biorąc pod uwagę szczególne miejsce, jakie prawo do rzetelnego procesu sądowego zajmuje w społeczeństwie demokratycznym⁶⁶. Aby prawo dostępu było skuteczne, jed-

⁶¹ Wyjaśnienia dotyczące Karty Praw Podstawowych UE (2007/C 303/02) (Dz.Urz. UE C 303, s. 17).

⁶² Wyrok TS z 23.04.1986 r., 294/83, *Les Verts* przeciwko Parlamentowi Europejskiemu, EU:C:1986:166, pkt 23.

⁶³ Zob. szerzej Guide sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, Droit à un procès équitable (volet civil), 2023, <https://ks.echr.coe.int/fr/web/echr-ks/article-6-civil> (dostęp: 6.03.2025 r.) oraz Guide sur l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, Droit à un procès équitable (volet pénal), 2024, <https://ks.echr.coe.int/fr/web/echr-ks/article-6-criminal> (dostęp: 6.03.2025 r.).

⁶⁴ Wyroki ETPCz: z 15.03.2022 r., *Grzęda* przeciwko Polsce, skarga nr 43572/18, § 342–343; z 21.02.1975 r. *Golder* przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 4451/70, § 28–36 – trzeba pamiętać o autonomicznym charakterze pojęcia „prawa cywilne” na gruncie Konwencji; M. Richardson, *Taxpayers' Right to Defence...*, s. 185 i n.

⁶⁵ Wyrok ETPCz z 4.12.1995 r., *Bellet* przeciwko Francji, skarga nr 23805/94, § 36.

⁶⁶ Zob. wyroki ETPCz: z 12.07.2001 r., *Książę Hans-Adam II z Liechtensteinu* przeciwko Niemcom [WI], skarga nr 42527/98, § 45; z 29.11.2016 r., *Paroisse Gréco-Catholique Lupeni i Inni* [WI], skarga nr 76943/11,

nostka musi posiadać wyraźną i praktyczną możliwość zakwestionowania czynności stanowiącej ingerencję w jej prawa⁶⁷. Praktyczny i skuteczny charakter tego prawa może zostać osłabiony, np. przez zaporowy koszt postępowania w stosunku do finansowych możliwości jednostki⁶⁸, istnienie przeszkód natury proceduralnej uniemożliwiających lub ograniczających możliwości wystąpienia do sądu czy przez ograniczenie kontroli sądowej. W wyroku w sprawie Zubac przeciwko Chorwacji⁶⁹ wskazano, że szczególnie rygorystyczna interpretacja przez sądy krajowe jakiejś reguły proceduralnej (nadmierny formalizm) może pozbawić skarżących ich prawa do sądu⁷⁰. Taki formalizm może wynikać ze szczególnie rygorystycznej interpretacji przepisu proceduralnego, który uniemożliwia rozpatrzenie meritum sprawy skarżącego i stanowi element mogący pociągać za sobą naruszenie prawa do skutecznej ochrony przez sądy i trybunały⁷¹. W celu rozstrzygnięcia skargi, że decyzje sądów krajowych były obarczone nadmiernym formalizmem, ETPCz co do zasady bada sprawę jako całość⁷², mając na uwadze jej szczególne okoliczności⁷³. Dokonując tego przeglądu, ETPCz często podkreśla „pewność prawną” i „właściwe wymierzanie sprawiedliwości”, dwa główne elementy rozróżnienia między nadmiernym formalizmem a dopuszczalnym stosowaniem formalności proceduralnych. W szczególności ETPCz orzekł, że istota prawa dostępu do sądu jest podważana, gdy jego zasady przestają służyć celom pewności prawnej i właściwego administrowania wymiarem sprawiedliwości i stanowią rodzaj bariery, która uniemożliwia stronie procesowej rozstrzygnięcie jej sprawy co do istoty przez właściwy sąd⁷⁴. Warto przy okazji wspomnieć, że art. 6 EKPCz nie wymaga od umawiających się państw ustanowienia sądów apelacyjnych lub kasacyjnych. Jednakże, jeżeli takie sądy istnieją, gwarancje art. 6 EKPCz muszą być przestrzegane, w szczególności w zakresie, w jakim zapewnia on stronom procesowym skuteczne prawo dostępu do sądów w celu podejmowania decyzji dotyczących ich praw i obowiązków w postępowaniu sądowym⁷⁵.

§ 86.

⁶⁷ Wyrok ETPCz z 4.12.1995 r., Bellet przeciwko Francji, skarga nr 23805/94, § 36–38.

⁶⁸ Wyroki ETPCz: z 19.06.2001 r., Kreuz przeciwko Polsce (nr 1), skarga nr 28249/95, § 60–67; z 26.07.2005 r., Podbielski i PPU PolPure przeciwko Polsce, skarga nr 39199/98, § 65–66.

⁶⁹ Wyrok ETPCz z 5.04.2018 r., Zubac przeciwko Chorwacji, skarga nr 40160/12, § 80–97.

⁷⁰ Wyroki ETPCz: z 28.10.1998 r., Perez de Rada Cavanilles przeciwko Hiszpanii, skarga nr 116/1997/900/1112, § 49; z 25.01.2000 r., Miragall Escolano przeciwko Hiszpanii, skargi nr 38366/97, 38688/97, 40777/98, 40843/98, 41015/98, 41400/98, 41446/98, 41484/98, 41487/98 i 41509/98, § 38; z 12.11.2002 r., Běleš i Inni przeciwko Czechom, skarga nr 47273/99, § 50; z 29.03.2011 r., RTBF przeciwko Belgii, skarga nr 50084/06, § 71, 72, 74.

⁷¹ Wyroki ETPCz: z 12.11.2002 r., Běleš i Inni przeciwko Czechom, skarga nr 47273/99, § 50–51 i 69; z 26.07.2007 r., Walchli przeciwko Francji, skarga nr 35787/03, § 29.

⁷² Wyrok ETPCz z 12.11.2002 r., Běleš i Inni przeciwko Czechom, skarga nr 47273/99, § 69.

⁷³ Wyroki ETPCz: z 7.07.2009 r., Stagno przeciwko Belgii, skarga nr 1062/07, § 33–35; z 25.11.2011 r., Fatma Nur Erten i Adnan Erten przeciwko Turcji, skarga nr 14674/11, § 29–32.

⁷⁴ Wyroki ETPCz: z 3.12.2009 r., Kart przeciwko Turcji [WI], skarga nr 8917/05, § 79 *in fine*; z 27.07.2006 r., Efsthathiou i inni przeciwko Grecji, skarga nr 36998/02, § 24 *in fine*; z 17.09.2013 r., Eşim przeciwko Turcji, skarga nr 59601/09, § 21.

⁷⁵ Wyroki ETPCz: z 18.02.2009 r., Andrejeva przeciwko Łotwie [WI], skarga nr 55707/00, § 97; z 23.10.1996 r., Levages Prestations Services przeciwko Francji, skarga nr 21920/93, § 44; z 19.12.1997 r., Brualla Gómez de la Torre przeciwko Hiszpanii, skarga nr 155/1996/774/975, § 37; z 14.11.2000 r., Annoni

W tym względzie należy pamiętać, że sposób, w jaki art. 6 ust. 1 EKPCz ma zastosowanie do sądów apelacyjnych lub kasacyjnych, zależy od specyfiki danego postępowania. Dokonując tej oceny, należy wziąć pod uwagę postępowanie jako całość w krajowym porządku prawnym oraz rolę, jaką odgrywa w nim sąd kasacyjny, ponieważ warunki dopuszczalności odwołania mogą być bardziej rygorystyczne niż w przypadku apelacji⁷⁶. Ponadto ustalenie przez prawo określonego progu jurysdykcji mającego zastosowanie do odwołań do sądu najwyższego stanowi nałożenie uzasadnionego i rozsądnego wymogu proceduralnego, biorąc pod uwagę samą istotę roli odgrywanej przez ten sąd, który jest powołany do rozpatrywania wyłącznie spraw o wymaganym poziomie ważności⁷⁷. Oceniając, czy postępowanie przed sądem apelacyjnym lub sądem kasacyjnym było zgodne z wymogami art. 6 ust. 1 EKPCz, bierze się pod uwagę zakres, w jakim sprawa została rozpatrzona przez sądy niższej instancji, czy postępowanie przed tymi sądami budziło wątpliwości co do rzetelności, a także rolę danego sądu⁷⁸. Prawo dostępu do sądów nie ma charakteru absolutnego i może podlegać dorozumianym ograniczeniom⁷⁹. Zasada ta ma zastosowanie w szczególności, gdy chodzi o warunki dopuszczalności apelacji (kasacji), ponieważ kwestia ta z natury podlega regulacjom ze strony państwa, które posiada pewien margines swobody w tym zakresie⁸⁰. Warunki dopuszczalności kasacji w kwestii prawnej mogą być bardziej rygorystyczne niż w przypadku apelacji⁸¹.

Prawo do sądu obejmuje nie tylko prawo do wszczęcia postępowania (prawo dostępu do sądu), ale także prawo do rozstrzygnięcia sporu przez sąd i wykonywanie wyroków. W ramach procedury przed sądem orzecznictwo ETPCz określa cztery podstawowe gwarancje, które składają się na prawo do sprawiedliwego procesu. W pierwszej kolejności są to gwarancje dotyczące organizacji i składu sądu. Po drugie, gwarancje dotyczące przebiegu procedury, w tym prawo do ochrony tymczasowej. Po trzecie, jest to równość

di Gussola i inni przeciwko Francji, skargi nr 31819/96 i 33293/96, § 54; z 5.04.2018 r., Zubac przeciwko Chorwacji, skarga nr 40160/12, § 80. Do ETPCz nie należy ocena słuszności wyborów dokonanych przez umawiające się państwa w odniesieniu do ograniczeń dostępu do sądu. Jego rola ogranicza się do weryfikacji zgodności z Konwencją wynikających z nich konsekwencji. Do Trybunału nie należy również rozstrzyganie sporów dotyczących interpretacji prawa krajowego regulującego dostęp do sądu; jego rolą jest raczej weryfikacja zgodności z Konwencją skutków takiej interpretacji (zob. np. wyroki ETPCz: z 11.01.2001 r., Platakou przeciwko Grecji, skarga nr 38460/97, § 37–39; z 6.12.2001 r., Yagtzilar i Inni przeciwko Grecji, skarga nr 41727/98, § 25; z 21.06.2011 r., Bulfracht Ltd przeciwko Chorwacji, skarga nr 53261/08, § 35).

⁷⁶ Wyroki ETPCz: z 23.10.1996 r., Levages Prestations Services, skarga nr 21920/93, § 45; z 19.12.1997 r., Brualla Gómez de la Torre, skarga nr 155/1996/774/975, § 37; z 2.11.2006 r., Kozlica przeciwko Chorwacji, skarga nr 29182/03, § 37; z 7.07.2015 r., Shamoyan przeciwko Armenii, skarga nr 18499/08, § 29.

⁷⁷ Wyroki ETPCz: z 21.06.2011 r., Dobrić przeciwko Serbii, skargi nr 2611/07 i 15276/07, § 54; z 2.10.2012 r., Jovanović przeciwko Serbii, skarga nr 32299/08, § 48.

⁷⁸ Wyroki ETPCz: z 23.10.1996 r., Levages Prestations Services, skarga nr 21920/93, § 45–49; z 19.12.1997 r., Brualla Gómez de la Torre, skarga nr 155/1996/774/975, § 37–39; z 16.11.2000 r., Sotiris i Nikos Koutras ATTEE przeciwko Grecji, skarga nr 39442/98; decyzja ETPCz z 24.10.2002 r., Nakov przeciwko Byłej Jugosłowiańskiej Republice Macedonii, skarga nr 68286/01.

⁷⁹ Wyroki ETPCz: z 21.02.1975 r., Golder przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 4451/70, § 38; z 17.01.2012 r., Stanev przeciwko Bułgarii [WI], skarga nr 36760/06, § 230.

⁸⁰ Wyrok ETPCz z 17.07.2003 r., Luordo przeciwko Włochom, skarga nr 32190/96, § 85.

⁸¹ Wyrok ETPCz z 23.10.1996 r., Levages Prestations Services v. France, skarga nr 21920/93, § 45.

bronii, co na poziomie najogólniejszym oznacza usytuowanie stron na równych pozycjach i wreszcie po czwarte, są to gwarancje dotyczące wykonania orzeczenia. Pozostawiając poza zakresem naszego zainteresowania kwestię gwarancji dotyczących organizacji i składu sądu, poniżej zostaną omówione szerzej niektóre kwestie przebiegu procedury sądowej i zasady równości broni.

Wypada na wstępie wskazać, że instytucja posiadająca pełną jurysdykcję zasługuje na miano sądu w rozumieniu art. 6 ust. 1 EKPCz⁸². W swoim orzecznictwie Trybunał podkreślił autonomiczną definicję wymogu „pełnej jurysdykcji”. Określił również kryteria, według których należy oceniać zakres kontroli sądowej. Po pierwsze, w przypadku sporów dotyczących „praw i obowiązków o charakterze cywilnym” sąd musi być właściwy do rozpatrzenia wszystkich kwestii faktycznych i prawnych istotnych dla rozpatrywanego sporu. Po drugie, taka „pełna jurysdykcja” oznacza, że sąd wykonał wystarczającą jurysdykcję lub zapewnił wystarczającą kontrolę w toczącym się przed nim postępowaniu. Po trzecie, aby ocenić, czy w danej sprawie zakres kontroli przeprowadzonej przez sądy krajowe był wystarczający, należy wziąć pod uwagę uprawnienia danego organu sądowego oraz takie czynniki, jak: a) przedmiot sporu; b) gwarancje proceduralne istniejące w procedurze administracyjnej podlegającej kontroli sądowej; c) metodę i zakres rzeczywistej kontroli sądowej⁸³. Artykuł 6 ust. 1 EKPCz nakłada na sądy wymóg dokonania skutecznej sądowej oceny sprawy⁸⁴. Zasada, że sąd powinien sprawować pełną jurysdykcję, pociąga za sobą wymóg nierezygnowania przez sądy z żadnego elementu składowego ich funkcji orzekającej⁸⁵. Rozpatrujący sprawę, sąd musi posiadać jurysdykcję do zbadania wszystkich kwestii faktycznych i prawnych mających istotne znaczenie dla przedstawionego mu do rozstrzygnięcia sporu⁸⁶. Z utrwalonego orzecznictwa ETPCz wynika też, że gdy organ administracyjny odpowiedzialny za rozpatrywanie sporów dotyczących „praw i obowiązków o charakterze cywilnym” nie spełnia wszystkich wymogów art. 6 ust. 1 EKPCz, nie dochodzi do naruszenia Konwencji, jeżeli postępowanie przed tym organem zostało poddane „późniejszej kontroli przez organ sądowy o nieograniczonej jurysdykcji, zapewniający gwarancje tego artykułu”⁸⁷, tj. gdy wady strukturalne lub proceduralne zidentyfikowane w postępowaniu przed organem administracyjnym zostały skorygowane w trakcie późniejszej kontroli przez organ sądowy posiadający pełną jurysdykcję⁸⁸. W niektórych przypadkach sąd krajowy

⁸² Wyrok ETPCz z 24.11.1994 r., Beaumartin przeciwko Francji, skarga nr 15287/89, § 38.

⁸³ Wyrok ETPCz z 12.01.2023 r., Ovcharenko i Kolos przeciwko Ukrainie, skarga nr 27276/15 i 33692/15, § 124.

⁸⁴ Wyrok ETPCz z 28.06.1990 r., Obermeier przeciwko Austrii, skarga nr 11761/85, § 70.

⁸⁵ Wyrok ETPCz z 13.02.2003 r., Chevrol przeciwko Francji, skarga nr 49636/99, § 63.

⁸⁶ Wyrok ETPCz z 17.12.1996 r., Terra Woningen B.V. przeciwko Holandii, skarga nr 20641/92, § 52.

⁸⁷ Wyroki ETPCz: z 6.11.2018 r., Ramos Nunes de Carvalho e Sá c. Portugal [WI], skarga nr 55391/13, 57728/13 i 74041/13, § 132; z 10.02.1983 r., Albert i Le Compte, skarga nr 7299/75, 7496/76, § 29; z 14.11.2006 r., Tsfayo przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 60860/00, § 42.

⁸⁸ Wyroki ETPCz: z 31.05.2007 r., Bistović przeciwko Chorwacji, skarga nr 25774/05, § 29; z 14.11.2006 r., Tsfayo przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, nr 60860/00, § 42; z 24.06.1993 r., Schuler-Zgraggen przeciwko Szwajcarii, § 52; z 3.05.2016 r., Letinčić przeciwko Chorwacji, skarga nr 7183/11, § 46 i 55–67.

nie ma pełnej jurysdykcji w rozumieniu prawa krajowego jako takiego, wówczas to, czy przeprowadzono wystarczająco daleko idącą kontrolę sądową, będzie zatem zależeć od okoliczności każdej sprawy. Trybunał w sprawach, w których orzekał, ograniczał się w miarę możliwości do zbadania kwestii podniesionej w skardze przed nim i ustalenia, czy w okolicznościach sprawy przeprowadzona kontrola była odpowiednia⁸⁹. Ponadto Trybunał miał już okazję rozpatrywać sprawy, w których sądy krajowe nie były w stanie lub nie chciały zbadać centralnej kwestii sporu, ponieważ uważały się za związane ustaleniami faktycznymi lub prawnymi władz administracyjnych i nie były w stanie przeprowadzić niezależnego badania tych kwestii⁹⁰. Trybunał musiał również zbadać sprawy, w których sąd nie posiadał pełnej jurysdykcji w rozumieniu przepisów krajowych jako takich, ale zbadał punkt po punkcie argumenty skarżących podniesione w ich zarzutach, nie będąc jednak zobowiązanym do stwierdzenia, że nie jest właściwy do udzielenia na nie odpowiedzi lub do dokonania przeglądu ustaleń faktycznych lub prawnych dokonanych przez władze administracyjne. W tych sprawach Trybunał przeanalizował zakres kontroli przez sądy krajowe swobody uznania wykonywanej przez organy administracyjne⁹¹. Ponadto Trybunał orzekł jako ogólną zasadę, że nieodłącznym elementem koncepcji kontroli sądowej jest to, że jeżeli podstawa odwołania zostanie uznana za zasadną, sąd odwoławczy musi być w stanie uchylić zaskarżoną decyzję i sam wydać nową decyzję lub przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten sam lub inny organ⁹². Artykuł 6 ust. 1 EKPCz wymaga również od sądów krajowych wystarczającego określenia podstaw, na których się opierają. Nie wymagając szczegółowej odpowiedzi na każdy argument przedstawiony przez skarżącego, obowiązek ten zakłada, że strona postępowania sądowego może oczekiwać uzyskania konkretnej i wyraźnej odpowiedzi na podstawy, które są decydujące dla wyniku danego postępowania⁹³. Trybunał podkreślił też, że jego zadaniem nie jest zastępowanie sądów krajowych. Interpretacja ustawodawstwa krajowego należy przede wszystkim do władz

⁸⁹ Wyroki ETPCz: z 21.07.2011 r., Sigma Radio Television Ltd, skarga nr 32181/04 i 35122/05, § 155; z 4.10.2001 r., Potocka i Inni przeciwko Polsce, skarga nr 33776/96, § 54; z 6.11.2018 r., Ramos Nunes de Carvalho e Sá c. Portugal [WI], skarga nr 55391/13, 57728/13 i 74041/13, § 181.

⁹⁰ Wyroki ETPCz: z 6.11.2018 r., Ramos Nunes de Carvalho e Sá c. Portugal [WI], skarga nr 55391/13, 57728/13 i 74041/13, § 182; z 17.12.1996 r., Terra Woningen B.V. przeciwko Holandii, skarga nr 20641/92, § 46 i 50–55; z 28.06.1990 r., Obermeier przeciwko Austrii, skarga nr 11761/85, § 66–70; z 14.11.2006 r., Tsfayo przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 60860/00, § 48; z 13.02.2003 r., Chevrol przeciwko Francji, skarga nr 49636/99, § 78; z 28.04.2005 r., I.D. przeciwko Bułgarii, skarga nr 43578/98, § 50–55; z 24.11.2005 r., Capital Bank AD przeciwko Bułgarii, skarga nr 49429/99, § 99–108; z 16.04.2013 r., Fazliyski przeciwko Bułgarii, skarga nr 40908/05, § 59.

⁹¹ Zob. np. wyroki ETPCz: z 15.09.2005 r., Tsanova-Gecheva przeciwko Bułgarii, skarga nr 43800/12, § 101–105; z 22.11.1995 r., Bryan przeciwko Wielkiej Brytanii, skarga nr 19178/91, § 43–47; z 4.10.2001 r., Potocka i Inni przeciwko Polsce, skarga nr 33776/96, § 55–59; z 21.07.2011 r., Sigma Radio Television Ltd, skarga nr 32181/04 i 35122/05, § 158–169; z 12.11.2013 r., Galina Kostova przeciwko Bułgarii, skarga nr 36181/05, § 61–66; z 27.09.2011 r., A. Menarini Diagnostics S.r.l. przeciwko Włochom, nr 43509/08, § 63–64.

⁹² Wyroki ETPCz: z 28.05.2002 r., Kingsley przeciwko Zjednoczonemu Królestwu [WI], skarga nr 35605/97, § 32 i 34; z 9.01.2013 r., Oleksandr Volkov przeciwko Ukrainie, skarga nr 21722/11, § 125.

⁹³ Wyrok ETPCz z 9.12.1994 r., Ruiz Torija przeciwko Hiszpanii, skarga nr 18390/91, § 29–30.

krajowych, w szczególności sądów i trybunałów⁹⁴. Trybunał nie jest sądem odwoławczym od sądów krajowych i nie do niego należy rozpatrywanie spraw dotyczących błędów faktycznych lub prawnych rzekomo popełnionych przez te sądy, chyba że i w zakresie, w jakim mogły one mieć negatywny wpływ na prawa i wolności chronione Konwencją⁹⁵.

Co do procedury to prawo do sądu uznane jest jako prawo skuteczne, gdy strony postępowania mają prawo do przedstawienia swoich uwag, uznanych przez siebie za istotne dla ich stanowiska w sprawie. Prawo to można uznać za skuteczne wówczas, jeżeli stanowiska stron rzeczywiście zostają rozpatrzone, to znaczy należyście rozważone przez sąd rozpatrujący sprawę. Innymi słowy, sąd ma obowiązek właściwego zbadania twierdzeń, argumentów i dowodów przedstawionych przez strony⁹⁶. Ponadto musi wykazać się szczególną starannością w sytuacji, gdy strona nie jest reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika⁹⁷. Wymóg prawidłowego uczestnictwa strony w postępowaniu zakłada przekazanie przez sąd, z własnej inicjatywy, dokumentów znajdujących się w jego posiadaniu⁹⁸. Wyłącznie sama tylko potencjalna możliwość zapoznania się przez stronę wnoszącą apelację z aktami sprawy i uzyskania ich kopii nie stanowi wystarczającej gwarancji⁹⁹. Osoba odwołująca się od decyzji musi mieć dostęp do odpowiednich dokumentów znajdujących się w posiadaniu organów administracyjnych; jeżeli jest to konieczne – w ramach procedury ujawniania dokumentów. W sytuacji gdy pozwane państwo bez ważnego powodu uniemożliwia osobom odwołującym się uzyskanie dostępu do znajdujących się w jego posiadaniu dokumentów, które pomogłyby im w obronie swojej sprawy, lub gdy niezgodnie z prawdą zaprzecza ich istnieniu – jest to równoznaczne z odmówieniem tym osobom sprawiedliwego procesu, z naruszeniem art. 6 ust. 1 EKPCz¹⁰⁰. To, czy postępowanie jest rzetelne, rozstrzyga się w drodze badania jego całości¹⁰¹. Trybunał zawsze podkreślał wagę oznak zewnętrznych w procesie wymierzania sprawiedliwości. Ważne jest bowiem zapewnienie widoczności rzetelnego charakteru postępowania. Równie wyraźnie Trybunał stwierdzał jednak, że stanowisko osób zainteresowanych samo w sobie nie jest decydujące. Obawy osób występujących przed sądami co do rzetelnego charakteru postępowania muszą dodatkowo

⁹⁴ Wyrok ETPCz z 20.10.2011 r., Nejdet Şahin i Perihan Şahin przeciwko Turcji [WI], skarga nr 13279/05, § 49.

⁹⁵ Wyrok ETPCz z 21.01.1999 r., García Ruiz przeciwko Hiszpanii [WI], nr 30544/96, § 28.

⁹⁶ Wyroki ETPCz: z 19.04.1993 r., Kraska przeciwko Szwajcarii, skarga nr 13942/88, § 30; z 19.04.1994 r., Van de Hurk przeciwko Holandii, skarga nr 16034/90, § 59; z 12.02.2004 r., Perez przeciwko Francji, skarga nr 47287/99, § 80.

⁹⁷ Wyrok ETPCz z 17.12.1996 r., Vacher przeciwko Francji, skarga nr 20368/92, § 28; z 12.02.1985 r., Colozza przeciwko Włochom, skarga nr 9024/80, § 28; z 19.07.1995 r., Kerojärvi przeciwko Finlandii, skarga nr 17506/90, § 42; z 26.02.2002 r., Fretté przeciwko Francji, skarga nr 36515/97, § 49; z 11.07.2002 r., Göç przeciwko Turcji [WI], skarga nr 36590/97, § 57.

⁹⁸ Wyrok ETPCz z 19.07.1995 r., Kerojärvi przeciwko Finlandii, skarga nr 17506/90, § 42.

⁹⁹ Wyrok ETPCz z 11.07.2002 r., Göç przeciwko Turcji [WI], skarga nr 36590/97, § 57.

¹⁰⁰ Wyrok ETPCz z 9.06.1998 r., McGinley i Egan przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, skarga nr 21825/93 i 23414/94, § 86 i 90.

¹⁰¹ Wyroki ETPCz: z 23.10.1996 r., Ankerl przeciwko Szwajcarii, skarga nr 17748/91, § 38; z 7.06.2012 r., Centro Europa 7 S.R.L. i di Stefano przeciwko Włochom [WI], skarga nr 38433/09, § 197.

podlegać obiektywnemu uzasadnieniu¹⁰² i konieczne jest badanie sposobu prowadzenia sprawy przez sądy. Badając zgodność prawa krajowego z art. 6 ust. 1 EKPCz, w dążeniu do uwzględnienia realiów systemu prawnego danego kraju, Trybunał zawsze przywiązywał pewną wagę do praktyki sądowej¹⁰³. W rzeczy samej nie można pominąć ogólnego, faktycznego i prawnego tła sprawy przy dokonywaniu oceny, czy strony sporu miały zapewniony rzetelny proces¹⁰⁴. Tam, gdzie istnieje mechanizm przekazania danej kwestii do wstępnego rozpatrzenia, odmowa ze strony sądu krajowego uznania wniosku o takie przekazanie w pewnych okolicznościach może naruszać zasadę sprawiedliwego postępowania¹⁰⁵. Tak się dzieje, gdy: odmowa okazuje się arbitralna, w sytuacji gdy wydano decyzję odmowną pomimo tego, że stosowne przepisy nie przewidują żadnego wyjątku od zasady przekazania kwestii do wstępnego rozpatrzenia albo żadnej dla niej alternatywy; odmowa została oparta na podstawach innych niż przewidziane w obowiązujących przepisach; odmowa nie została właściwie uzasadniona, zgodnie z tymi przepisami. Wprawdzie art. 6 ust. 1 EKPCz nie gwarantuje jakiegokolwiek prawa do tego, by sąd krajowy przekazał sprawę do TS¹⁰⁶, jednakże za każdym razem Trybunał bada, czy odmowa wydaje się arbitralna i niewłaściwie uzasadniona¹⁰⁷. Warto też przypomnieć, że wymóg pewności prawnej i ochrona uprawnionych oczekiwań nie obejmują prawa do trwałości orzecznictwa¹⁰⁸. Rozwój orzecznictwa sam w sobie nie jest sprzeczny z zasadą prawidłowego wymierzania sprawiedliwości, ponieważ rezygnacja z dynamicznego i ewolucyjnego podejścia do tej kwestii uniemożliwiłaby jakąkolwiek reformę i zmiany na lepsze¹⁰⁹. Istnienie utrwalonego orzecznictwa nakłada na sąd obowiązek bardziej konkretnego uzasadnienia swojego odejścia od utrwalonego orzecznictwa, a nieuczynienie tego naruszałoby prawo jednostki do rzetelnie uzasadnionego orzeczenia. W niektórych przypadkach zmiany w orzecznictwie krajowym, gdy mają wpływ na toczące się postępowanie krajowe, mogą naruszać EKPCz¹¹⁰. W kwestii rozbieżności w orzecznictwie ETPCz zawsze podkreślał znaczenie ustanowienia mechanizmów mających na celu zapewnienie konsekwencji w praktyce sądowej oraz jednolitości orzecznictwa¹¹¹. Jednakże osiągnięcie konsekwencji w stosowaniu prawa może

¹⁰² Wyrok ETPCz z 19.04.1993 r., *Skanska przeciwko Szwajcarii*, skarga nr 13942/88, § 32.

¹⁰³ Wyroki ETPCz: z 19.07.1995 r., *Kerojärvi przeciwko Finlandii*, skarga nr 17506/90, § 42; z 20.03.2009 r., *Gorou przeciwko Grecji* (Nr 2) [WI], skarga nr 12686/03, § 32.

¹⁰⁴ Wyrok ETPCz z 6.04.2006 r., *Stankiewicz przeciwko Polsce*, skarga nr 46917/99, § 70.

¹⁰⁵ Wyrok ETPCz z 20.09.2011 r., *Ullens de Schooten i Rezabek przeciwko Belgii*, skarga nr 3989/07 i 38353/07, § 57–67.

¹⁰⁶ Decyzja ETPCz z 7.09.1999 r., *Dotta przeciwko Włochom*, skarga nr 38399.

¹⁰⁷ Decyzja ETPCz z 4.10.2001 r., *Canela Santiago przeciwko Hiszpanii*, skarga nr 60350/00; wyroki ETPCz: z 8.04.2014 r., *Dhabi przeciwko Włochom*, skarga nr 17120/09, § 33 i 34; z 21.07.2015 r., *Schipani i Inni przeciwko Włochom*, skarga nr 38369/09, § 70 i 71; z 16.04.2019 r., *Baltic Master LTD przeciwko Litwie*, skarga nr 55092/16, § 41–43; z 13.02.2020 r., *Sanofi Pasteur przeciwko Francji*, skarga nr 25137/16, § 78; z 13.12.2022 r., *Rutar i Rutar Marketing d.o.o. przeciwko Słowenii*, skarga nr 21164/20, § 60–64.

¹⁰⁸ Wyrok ETPCz z 18.12.2008 r., *Unédic przeciwko Francji*, skarga nr 20153/04, § 74.

¹⁰⁹ Wyrok ETPCz z 14.01.2010 r., *Atanasovski przeciwko byłej Jugosłowiańskiej Republice Macedonii*, skarga nr 36815/03, § 38.

¹¹⁰ Wyrok ETPCz z 19.02.2013 r., *Petko Petkov przeciwko Bułgarii*, skarga nr 2834/06, § 32–34.

¹¹¹ Decyzja ETPCz z 13.11.2012 r., *Frimu i Inni przeciwko Rumunii*, skarga nr 45312/11, § 43–44.

potrwać, dlatego też pewne okresy sprzecznego orzecznictwa mogą być tolerowane bez podważania zasady pewności prawnej¹¹². Pojęcie rzetelnego procesu sądowego zawiera w sobie fundamentalne prawo do postępowania kontradiktoryjnego. Co do zasady prawo do postępowania kontradiktoryjnego oznacza możliwość posiadania wiedzy i wyrażania przez strony procesu karnego lub cywilnego stanowiska dotyczącego wszelkich przedstawionych w sprawie dowodów lub zgłoszonych uwag, również przez niezależnego przedstawiciela krajowej służby prawnej – w celu wywarcia wpływu na orzeczenie sądu¹¹³. Wymóg ten może mieć także zastosowanie w odniesieniu do postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym¹¹⁴. Nie ma tutaj istotnego znaczenia faktyczny wpływ na orzeczenie sądu¹¹⁵. Wykonywanie prawa do postępowania kontradiktoryjnego musi się odbywać w odpowiednich warunkach: strona postępowania musi mieć możliwość zapoznania się z dowodami w sprawie, jak również możliwość przedstawienia swoich uwag co do ich istnienia, zawartości oraz autentyczności – w odpowiedniej formie i w odpowiednim czasie¹¹⁶, przy tym – jeżeli okaże się to konieczne – uzyskując stosowne odroczenie¹¹⁷. Strony powinny mieć możliwość ujawnienia wszelkich dowodów niezbędnych dla powodzenia ich roszczeń¹¹⁸. To strony sporu same decydują, czy dokument przedłożony przez drugą stronę lub przedstawione przez świadków dowody wymagają ich komentarza. Zaufanie stron do funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości opiera się na wiedzy, że miały one możliwość wyrażenia swojej opinii na temat każdego dokumentu znajdującego się w aktach sprawy (w tym dokumentów uzyskanych przez sąd z własnej inicjatywy¹¹⁹). Jako przykłady naruszenia prawa do postępowania kontradiktoryjnego w wyniku nieujawnienia następujących rodzajów dokumentów lub dowodów należy wskazać nieujawnianie: dowodów przedstawionych przez prokuratora – niezależnie od tego, czy był on uznawany za stronę, czy też nie – z uwagi na to, że był w stanie, przede wszystkim z racji uprawnień przysługujących mu z tytułu sprawowanej funkcji, wpłynąć na decyzję sądu, ze szkodą dla zain-

¹¹² Wyroki ETPCz: z 20.10.2011 r., *Nejdet Şahin i Perihan Şahin przeciwko Turcji* [WI], skarga nr 13279/05, § 83; z 10.05.2012 r., *Albu i Inni przeciwko Rumunii*, skarga nr 34796/09, § 36 i 40–43.

¹¹³ Wyroki ETPCz: z 23.06.1993 r., *RuizMateos przeciwko Hiszpanii*, skarga nr 12952/87, § 63; z 24.02.1995 r., *McMichael przeciwko Zjednoczonemu Królestwu*, skarga nr 16424/90, § 80; z 20.02.1996 r., *Vermeulen przeciwko Belgii*, skarga nr 19075/91, § 33; z 20.02.1996 r., *Lobo Machado przeciwko Portugalii*, skarga nr 15764/89, § 31; z 7.06.2001 r., *Kress przeciwko Francji* [WI], skarga nr 39594/98, § 74.

¹¹⁴ Wyroki ETPCz: z 21.06.2005 r., *Milatova przeciwko Czechom*, skarga nr 61811/00, § 63–66; z 21.07.2009 r., *Gaspari przeciwko Słowenii*, skarga nr 21055/03, § 53.

¹¹⁵ Wyroki ETPCz: z 18.02.1997 r., *Nideröst-Huber przeciwko Szwajcarii*, skarga nr 18990/91, § 27; z 21.02.2002 r., *Ziegler przeciwko Szwajcarii*, skarga nr 33499/96, § 38.

¹¹⁶ Wyroki ETPCz: z 3.03.2000 r., *Krčmář i Inni przeciwko Czechom*, skarga nr 35376/97, § 42; z 21.03.2002 r., *Immeubles Groupe Kosser przeciwko Francji*, skarga nr 38748/97, § 26.

¹¹⁷ Wyrok ETPCz z 24.04.2003 r., *Yvon przeciwko Francji*, skarga nr 44962/98, § 39.

¹¹⁸ Wyrok ETPCz z 13.10.2005 r., *Clinique des Acacias i Inni przeciwko Francji*, skarga nr 65399/01, § 37.

¹¹⁹ Wyroki ETPCz: z 31.05.2001 r., *K.S. przeciwko Finlandii*, skarga nr 29346/95, § 22; z 18.02.1997 r., *Nideröst-Huber przeciwko Szwajcarii*, skarga nr 18990/91, § 29; z 20.07.2001 r., *Pellegrini przeciwko Włochom*, skarga nr 30882/96, § 45.

interesowanej osoby¹²⁰; dokumentów uzyskanych bezpośrednio przez sędziów, zawierających opinie dotyczące meritum sprawy wraz z uzasadnieniem¹²¹. Prawo do postępowania kontradiktoryjnego nie jest prawem absolutnym i może się różnić w zależności od indywidualnego charakteru danej sprawy¹²². Zasada kontradiktoryjności nie oznacza też wymogu, by każda strona musiała przekazywać stronie przeciwnej dokumenty przedłożone sądowi¹²³. Zasada ta nie wymaga również przedstawiania memoriału, niemającego wpłynąć na wynik sprawy¹²⁴. Zasada równości broni jest nierozzerwalnie związana z szerszym pojęciem rzetelnego procesu sądowego. Wymóg równości broni, w sensie sprawiedliwej równowagi pomiędzy stronami, co do zasady ma zastosowanie zarówno w sprawach cywilnych, jak i karnych¹²⁵. Zasada równości broni implikuje wymóg zapewnienia każdej ze stron rozsądnej możliwości przedstawienia swojej sprawy – w tym posiadanych przez nią dowodów – w warunkach niestawiających jej w zasadniczo gorszej sytuacji w stosunku do drugiej strony¹²⁶. Niedopuszczalne jest przedstawienie swojego stanowiska przed sądem przez jedną stronę bez wiedzy o tym strony przeciwnej i braku możliwości odniesienia się przez nią do tego stanowiska. Kwestią do oceny zainteresowanych stron pozostaje, czy przedstawione stanowisko zasługuje na reakcję¹²⁷. Jednakże w przypadku gdy przedstawione sądowi uwagi nie zostaną zakomunikowane żadnej ze stron, nie nastąpi wówczas naruszenie zasady równowagi broni jako takiej, lecz raczej szerszej zasady rzetelnego postępowania¹²⁸. Niewątpliwie jest, że EKPCz nie określa zasad dotyczących dowodów jako takich¹²⁹. Dopuszczalność dowodów oraz sposób ich oceny stanowią kwestie będące przedmiotem regulacji w pierwszej kolejności przez sądy krajowe¹³⁰. Ta sama zasada dotyczy mocy dowodowej materiału oraz ciężaru przeprowadzenia dowodu¹³¹. Ocena znaczenia przedstawionych dowodów również należy do zadań sądów krajowych¹³². Jednakże ETPCz ocenia, czy postępowanie rozpatrywane w całości, włącznie ze sposobem odebrania dowodów, było sprawiedliwe¹³³. Trybunał ustala wówczas, czy dowody zostały przedstawione w sposób

¹²⁰ Wyrok ETPCz z 27.05.2010 r., Ferreira Alves przeciwko Portugalii (Nr 3), skarga nr 30358/08, § 36–39.

¹²¹ Wyrok ETPCz z 31.05.2001 r., K.S. przeciwko Finlandii, skarga nr 29346/95, § 23–24.

¹²² Wyrok ETPCz z 27.04.2010 r., Hudakova i Inni p-ko Słowacji, skarga nr 23083/05, § 26–27.

¹²³ Wyrok ETPCz z 24.04.2003 r., Yvon przeciwko Francji, skarga nr 44962/98, § 38.

¹²⁴ Wyrok ETPCz z 18.10.2007 r., Asnar przeciwko Francji (nr 2), skarga nr 12316/04, § 26.

¹²⁵ Wyrok ETPCz z 29.05.1986 r., Feldbrugge przeciwko Holandii, skarga nr 8562/79, § 44.

¹²⁶ Wyrok ETPCz z 27.10.1993 r., Dombó Beheer B.V. przeciwko Holandii, skarga nr 14448/88, § 33.

¹²⁷ Wyrok ETPCz z 5.10.2010 r., APEH Üldözötteinek Szövetsége i Inni przeciwko Węgrom, skarga nr 32367/96, § 42.

¹²⁸ Wyroki ETPCz: z 18.02.1997 r., Nideröst-Huber przeciwko Szwajcarii, skarga nr 18990/91, § 23–24; z 13.10.2005 r., Clinique des Acacias i Inni przeciwko Francji, skarga nr 65399/01, § 36–37.

¹²⁹ Wyrok ETPCz z 18.03.1997 r., Mantovanelli przeciwko Francji, skarga nr 21497/93, § 34.

¹³⁰ Wyrok ETPCz z 21.01.1999 r., Garcia Ruiz przeciwko Hiszpanii [WI], skarga nr 30544/96, § 28.

¹³¹ Decyzja ETPCz z 27.04.2000 r., Tiemann przeciwko Francji i Niemcom, skarga nr 47457/99 i 47458/99.

¹³² Wyrok ETPCz z 7.06.2012 r., Centro Europa 7 S.r.l. i Di Stefano przeciwko Włochom [WI], skarga nr 38433/09, § 198.

¹³³ Wyrok ETPCz z 13.07.2000 r., Elsholz przeciwko Niemcom [WI], skarga nr 25735/94, § 66.

gwarantujący rzetelny proces sądowy¹³⁴. Za przykład nieprzestrzegania zasady równości broni (tj. gdy jedna ze stron znalazła się w zdecydowanie gorszym położeniu) należy uznać sytuację, gdy strona przeciwna posiadała znaczącą przewagę w dostępie do odpowiednich informacji i zajmowała dominującą pozycję w postępowaniu oraz miała istotny wpływ na ocenę sądu¹³⁵. Kolejnym przykładem naruszenia jest sytuacja, gdy w postępowaniu administracyjnym uzasadnienie przedstawione przez organ administracyjny miało charakter zbyt doraźny i ogólny, by umożliwić skarżącemu rozsądne zakwestionowanie przedstawionego stanowiska, a sądy natomiast faktycznie odmówiły skarżącemu przedstawienia argumentów na poparcie jego sprawy¹³⁶. Zadaniem sądów krajowych jest właściwe zbadanie stanowiska, argumentów i dowodów przedstawionych przez strony¹³⁷. Gwarancje zawarte w art. 6 ust. 1 EKPCz obejmują również obowiązek podania przez sąd odpowiedniego uzasadnienia dla wydanego orzeczenia¹³⁸. Uzasadnienie orzeczenia pokazuje stronom, że ich sprawa została rzeczywiście rozpatrzona. Sąd krajowy, posiadając pewien margines swobody przy doborze argumentów i dopuszczaniu dowodów, jest jednak zobowiązany podać powody swoich działań, uzasadniając wydane orzeczenia¹³⁹. Podane uzasadnienie musi zapewniać stronom możliwość efektywnego skorzystania z jakiegokolwiek istniejącego prawa do wniesienia apelacji¹⁴⁰. Zakres wspomnianego obowiązku podania uzasadnienia może się różnić w zależności od charakteru danego orzeczenia¹⁴¹ i można go określić tylko w świetle okoliczności danej sprawy: konieczne jest przy tym uwzględnienie, między innymi, różnorodnych argumentów przedstawionych przez stronę sporu przed sądem, a także istniejących w umawiających się państwach różnic dotyczących przepisów ustawowych, zwyczajowych reguł, opinii prawnych oraz sposobu wydawania i redagowania wyroków¹⁴². Innym aspektem rzetelnego postępowania jest wymóg rozpatrywania spraw w rozsądnym terminie. EKPCz podkreśla wagę procesu wymierzania sprawiedliwości bez opóźnień, zagrażających jego skuteczności i wiarygodności¹⁴³. Artykuł 6 ust. 1 EKPCz zobowiązuje umawiające się państwa do zorganizowania swoich systemów prawnych w sposób umożliwiający sądom zastosowanie się do jego wymogów.

¹³⁴ Wyrok ETPCz z 11.01.2005 r., Blucher przeciwko Czechom, skarga nr 58580/00, § 65.

¹³⁵ Wyrok ETPCz z 24.04.2003 r., Yvon przeciwko Francji, skarga nr 44962/98, § 37.

¹³⁶ Wyrok ETPCz z 22.09.1994 r., Hentrich przeciwko Francji, skarga nr 13616/88, § 56.

¹³⁷ Wyrok ETPCz z 19.04.1994 r., Van de Hurk przeciwko Holandii, skarga nr 16034/90, § 59.

¹³⁸ Wyrok ETPCz z 30.11.1987 r., H. przeciwko Belgii, skarga nr 8950/80, § 53.

¹³⁹ Wyrok ETPCz z 1.07.2003 r., Suominen przeciwko Finlandii, skarga nr 37801/97, § 36.

¹⁴⁰ Wyrok ETPCz z 27.09.2001 r., Hirvisaari przeciwko Finlandii, skarga nr 49684/99, § 30 *in fine*.

¹⁴¹ Wyroki ETPCz: z 9.12.1994 r., Ruiz Torija przeciwko Hiszpanii, skarga nr 18390/91, § 29; z 9.12.1994 r., Hiro Balani przeciwko Hiszpanii, skarga nr 18064/91, § 27.

¹⁴² Wyroki ETPCz: z 9.12.1994 r., Ruiz Torija przeciwko Hiszpanii, skarga nr 18390/91 § 29; z 9.12.1994 r., Hiro Balani przeciwko Hiszpanii, skarga nr 18064/91, § 27.

¹⁴³ Wyroki ETPCz: z 24.10.1989 r., H. przeciwko Francji, skarga nr 10073/82, § 58; z 27.10.1994 r., Katte Klitsche de la Grange przeciwko Włochom, skarga nr 12539/86, § 61.

6. Skuteczne prawo do sądu i rzetelny (sprawiedliwy) proces przed sądem

Skuteczna kontrola sądowa stanowi fundament państwa prawnego, na której to wartości – jak wielokrotnie przypominał Trybunał poczynając od wyroku w sprawie *Les Verts* – opiera się Unia Europejska¹⁴⁴. Państwo prawne stanowi jedną z wyrażonych w art. 2 TUE wartości leżących u podstaw Unii, która pozostaje „wspólna państwom członkowskim, w społeczeństwie opartym między innymi na sprawiedliwości”¹⁴⁵. Podstawowym i niepodlegającym dyskusji zadaniem sądu (krajowego) jest zapewnianie przestrzegania prawa i ochrony praw jednostek. Zadanie to jest wykonywane między innymi w drodze kontroli sądowej administracji publicznej¹⁴⁶. Warto przypomnieć, że wszystkie instytucjonalne i konstytucyjne gwarancje przypisane sądom nie stanowią celu samego w sobie. Nie zostały one także wprowadzone z myślą o zapewnieniu korzyści sędziom. Są one natomiast środkiem służącym osiągnięciu innego celu, mianowicie zagwarantowaniu na szczeblu krajowym skutecznej ochrony sądowej uprawnień przysługujących jednostkom na podstawie prawa Unii, co ponownie wiąże się w sposób nierozzerwalny z istnieniem państwa prawa¹⁴⁷. Jak przewiduje art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE, państwa członkowskie są zobowiązane do ustanowienia systemu środków odwoławczych i procedur zapewniających jednostkom poszanowanie ich prawa do skutecznej ochrony prawnej w dziedzinach objętych prawem Unii. Ponadto TS używa terminu „rzetelny proces” jako generalną zasadę prawa unijnego inspirowaną art. 6 EKPCz (co zostało wcześniej wskazane) oraz potwierdzoną w art. 47 KPP¹⁴⁸. Koncepcja ta nie ma charakteru jednowymiarowego, składa się z różnych elementów w postaci praw proceduralnych, co wybrzmiało już wcześniej z art. 6 ust. 1 EKPCz. Zaś w prawie unijnym prawa proceduralne należy traktować jako zasady ogólne zarówno w postępowaniu administracyjnym (podatkowym), jak i sądowym. Prawo do rzetelnego procesu jest nieuchronną konsekwencją praw podmiotowych i instrumentem zapewnienia tym prawom efektywności, w granicach wyznaczonych przez regulację unijną¹⁴⁹. Należy wyraźnie podkreślić, że prawo do obrony to dowód godnościowego statusu jednostki w toku procedury¹⁵⁰.

¹⁴⁴ Wyroki TS: z 23.04.1986 r., C-294/83, *Les Verts* przeciwko Parlamentowi, EU:C:1986:166, pkt 23; z 25.07.2002 r., C-50/00 P, *Unión de Pequeños Agricultores* przeciwko Radzie, EU:C:2002:462, pkt 38, 39; z 3.10.2013 r., C-583/11 P, *Inuit Tapiriit Kanatami* i in. przeciwko Parlamentowi i Radzie, EU:C:2013:625, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁴⁵ Wyroki TS: z 27.02.2018 r., C-64/16, *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, EU:C:2018:117, pkt 30; z 28.03.2017 r., C-72/15, *Rosneft*, EU:C:2017:236, pkt 72 i przytoczone tam orzecznictwo.

¹⁴⁶ Opinia Rzecznika Generalnego Michała Bobeka z 30.04.2019 r., C-556/17, *Torubarov*, EU:C:2019:339, pkt 49–50.

¹⁴⁷ Wyroki TS w sprawie *Rosneft*, EU:C:2017:236, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo; w sprawie *Associação Sindical dos Juizes Portugueses*, EU:C:2018:117, pkt 36.

¹⁴⁸ Wyrok TS z 13.09.2018 r., C-358/16, *UBS Europe SE*, EU:C:2018:715.

¹⁴⁹ Wyrok TS z 29.05.1997 r., C-299/95, *Friedrich Kremzow*, EU:C:1997:254.

¹⁵⁰ Szerzej na temat art. 47 KPP A. Wróbel [w:] *Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz*, red. A. Wróbel, Warszawa 2020, art. 47, s. 1108–1206.

Co się tyczy spraw z zakresu VAT, właściwe do ich rozpoznania są w Polsce sądy administracyjne¹⁵¹, stosujące procedurę przewidzianą w Prawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁵². Niemniej jednak sądy te powinny pamiętać, że TS konsekwentnie w swym orzecznictwie wskazuje na pewne zasady, jakimi powinni się one kierować w rozpoznawaniu spraw VAT wchodzących w zakres prawa unijnego. Trybunał wielokrotnie powtarzał, że zasada skutecznej ochrony sądowej praw, jakie jednostki wywodzą z prawa Unii, do której odnosi się art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE, stanowi zasadę ogólną prawa Unii wynikającą z tradycji konstytucyjnych wspólnych państwom członkowskim, wyrażoną w art. 6 i 13 EKPCz, a obecnie potwierdzoną w art. 47 KPP¹⁵³. Co się tyczy zakresu przedmiotowego stosowania art. 19 ust. 1 akapit drugi TUE, TS przypomina, że postanowienie to dotyczy „dziedzin objętych prawem Unii”, niezależnie od tego, w jakiej sytuacji państwa członkowskie stosują to prawo w rozumieniu art. 51 ust. 1 KPP¹⁵⁴. Istota prawa do skutecznego środka prawnego ustanowionego w art. 47 KPP obejmuje między innymi to, że podmiot tego prawa ma dostęp do właściwego sądu w celu zapewnienia poszanowania praw, jakie gwarantuje mu prawo Unii i w związku z tym w celu zbadania wszystkich kwestii prawnych i faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sporu, który został do tego sądu wniesiony¹⁵⁵. Ponadto, aby mieć taki dostęp do sądu, osoba ta nie może być zmuszona do naruszenia normy prawnej lub obowiązku prawnego i do narażenia się na sankcję związaną z takim naruszeniem¹⁵⁶. Oznacza to swoistego rodzaju uważność po stronie sądu administracyjnego, czy krajowa procedura daje podatnikowi możliwość zaskarżenia każdego aktu czy czynności organu podatkowego, która wkracza w sferę jego praw podmiotowych chronionych na gruncie prawa unijnego. Pojęcie „odmowa ochrony prawnej” w prawie międzynarodowym obejmuje zobowiązanie państwa do niezarzadzania wymiarem sprawiedliwości w sposób oczywiście niesprawiedliwy¹⁵⁷. Obowiązek ten zostaje naruszony, jeżeli na przykład sądy krajowe odmówiły rozpatrzenia sprawy, jeśli powodują one w jej rozpatrywaniu nieuzasadnione opóźnienia, jeśli wymiar sprawiedliwości funkcjonuje w sposób oczywiście niewłaściwy lub nawet jeśli prawo jest stosowane w sposób oczywiście i w złej wierze błędny¹⁵⁸. Państwa członkowskie ponoszą jednakże odpowiedzialność za zapewnienie, w każdym przypadku, skutecznej

¹⁵¹ Art. 184 Konstytucji RP oraz art. 1 p.u.s.a.

¹⁵² Ustawa z 30.08.2022 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.).

¹⁵³ Wyrok TS z 15.07.2021 r., C-791/19, Komisja przeciwko Polsce, EU:C:2021:596, pkt 52.

¹⁵⁴ Wyroki TS: z 24.06.2019 r., C-619/18, Komisja/Polska, EU:C:2019:531, pkt 50; z 18.05.2021 r., C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 i C-397/19, Asociația „Forumul Judecătorilor din România” i in., EU:C:2021:393, pkt 192 i przytoczone tam orzecznictwo; z 15.07.2021 r., C-791/19, Komisja przeciwko Polsce, EU:C:2021:596, pkt 53.

¹⁵⁵ Zob. podobnie wyroki TS: z 6.11.2012 r., C-199/11, Otis i in., EU:C:2012:684, pkt 49; z 12.12.2019 r., C-433/18, Aktiva Finants, EU:C:2019:1074, pkt 36.

¹⁵⁶ Zob. podobnie wyroki TS: z 1.04.2004 r., C-263/02 P, Komisja przeciwko Jégo-Quéré, EU:C:2004:210, pkt 35; z 13.03.2007 r., C-432/05, Unibet, EU:C:2007:163, pkt 64; z 3.10.2013 r., C-583/11 P, Inuit Tapiriit Kanatami i in./Parlament i Rada, EU:C:2013:625, pkt 104.

¹⁵⁷ Zob. podobnie J. Paulsson, *Denial of Justice in International Law*, Cambridge 2005, s. 67.

¹⁵⁸ Zob. opinia Rzecznika Generalnego Melchiora Watheleta z 19.09.2017 r., C-284/16, Achmea, EU:C:2017:699, pkt 171.