

**Skazanie za przestępstwa podatkowe dwóch podatników po wcześniejszym wymierzeniu im kary administracyjnej w postaci domiaru podatkowego**

**A. i B. przeciwko Norwegii (wyrok – 15 listopada 2016 r., Wielka Izba, skarga nr 24130/11)**

*W 2005 r. organy podatkowe rozpoczęły kontrolę w spółce pod nazwą Software Innovation ASA. W jej rezultacie przeciwko A. i B. zostało złożone zawiadomienie do Økokrim (Norweski Urząd Krajowy ds. Śledztw i Ścigania Przestępstw Gospodarczych i Środowiskowych), co następnie doprowadziło do oskarżenia o poważne oszustwa podatkowe. A. został oskarżony w październiku 2008 r. a B. w listopadzie 2008 r. w związku z kwotami, jakich nie zadeklarowali organom podatkowym. Równocześnie, w odrębnych postępowaniach organy podatkowe zmieniły wyliczenie podatków dotyczące okresów wchodzących w grę i wymierzyły domiar podatkowy w wysokości 30 proc. podatku należnego od kwot niezadeklarowanych. Skarżący nie odwołali się i zapłacili wymierzone kwoty. Zostali następnie skazani w marcu i wrześniu 2009 r. na kary po 1 roku więzienia. Fakt wymierzenia domiaru został uwzględniony przez sądy przy wyrokowaniu. Skarżący odwołali się, twierdząc, że ich skazania po wymierzeniu domiarów oznaczały naruszenie zasady *ne bis in idem* zagwarantowanej w art. 4 Protokołu nr 7. Sąd Najwyższy, z powołaniem się na dwa orzeczenia Trybunału strasburskiego oddalił apelację A. we wrześniu 2010 r. po uznaniu, że postępowanie podatkowe i sprawa karna były prowadzone równocześnie, wystarczająco ze sobą związane przedmiotowo i czasowo, aby uważać je za część tego samego zestawu kar. Apelacja B. została oddalona na podobnych podstawach.*

W skardze do Trybunału, z powołaniem się na art. 4 Protokołu nr 7 obaj skarżący zarzucili, że byli dwukrotnie ścigani i karani za to samo przestępstwo.

Do sprawy jako strony trzecie przyłączyły się rządy Bułgarii, Czech, Grecji, Francji, Mołdowy i Szwajcarii.

Trybunał musiał dokonać przeglądu orzecznictwa istotnego ze względu na interpretację i stosowanie zasady *ne bis in idem* zawartej w art. 4 Protokołu nr 7. W jego świetle postanowił wyciągnąć wnioski, wyinterpretować zasady i dodać konieczne wyjaśnienia, a następnie zastosować je do zarzuconych faktów. Z istniejącego orzecznictwa Trybunał wyciągnął następujące wnioski.

Chociaż szczególny obowiązek troski o ochronę konkretnych interesów jednostki związany z art. 4 Protokołu nr 7 należy do państw Konwencji, istnieje również potrzeba pozostawienia władzom krajowym wyboru środków do tego celu.

Sześć państw Protokołu nr 7 (Bułgaria, Czechy, Grecja, Francja, Mołdowa i Szwajcaria) interweniowało w tej sprawie jako strony trzecie, w większości wyrażając opinie i uwagi dotyczące jego interpretacji, w dużym stopniu podobne, do stanowiska zajętego przez rząd Norwegii.

Jak wynika z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału, w pierwszej kolejności do państw należy wybór sposobu zorganizowania swojego systemu prawnego, w tym procedur wymiaru

sprawiedliwości karnej. Konwencja nie zakazuje na przykład podziału procesu zmierzającego do wydania wyroku w danej sprawie na różne stadia lub części, umożliwiające wymierzenie różnych kar, sukcesywnie lub równocześnie, za czyn karalny, który należy uważać za „karny” w autonomicznym rozumieniu tego pojęcia na podstawie Konwencji.

Zdaniem Trybunału, państwa powinny móc w sposób uprawniony wybrać komplementarne reakcje prawne na złamanie norm społecznych (jak nieprzestrzeganie przepisów ruchu drogowego lub niepłacenie czy uchylanie się od płacenia podatków) w drodze rozmaitych postępowań stanowiących spójną całość, aby w ten sposób objąć rozmaite aspekty wchodzącego w grę problemu, pod warunkiem, że takie połączone reakcje nie będą nadmiernym obciążeniem dla jednostki wchodzącej w grę.

W sprawach rodzących problem na tle art. 4 Protokołu nr 7 do Trybunału należy ustalenie, czy konkretny zarzucony środek krajowy prowadzi w istocie lub w rezultacie do ponownego procesu na szkodę jednostki lub czy, przeciwnie, jest produktem zintegrowanego systemu umożliwiającego reakcję na rozmaite aspekty naruszenia prawa w przewidywalny i proporcjonalny sposób stanowiący spójną całość, w rezultacie czego jednostka nie będzie traktowana niesprawiedliwie.

Skutkiem art. 4 Protokołu nr 7 nie może być sytuacja, w której państwa nie będą mogły zorganizować swoich systemów prawnych w sposób umożliwiający wymierzanie standardowej kary administracyjnej w związku z niezapłaconym należnym podatkiem również w poważniejszych sprawach, w których może być właściwe ściganie sprawcy za dodatkowy element obecny przy odmowie zapłaty, jak oszustwo, którym nie zajmuje się procedura „administracyjna” podatkowa. Przedmiotem art. 4 Protokołu nr 7 jest zapobieżenie niesprawiedliwości z powodu ponownego ścigania lub karania osoby za te same zachowania stanowiące czyny karalne. Nie zakazuje on jednak systemów prawnych, które przyjmują „zintegrowane” podejście do naruszenia norm społecznych wchodzącego w grę, a w szczególności wiążące się z równoczesnymi fazami reakcji prawnej na naruszenie prawa przez rozmaite władze i w różnych celach.

Trybunał uważał, że wymienione orzecznictwo dotyczące równoległego lub podwójnego postępowania stanowi użyteczne wytyczne dla poszukiwania wymaganej właściwej równowagi między odpowiednią ochroną interesów jednostki wynikającą z zasady *ne bis in idem* z jednej strony oraz uwzględnieniem szczególny interes społeczności w przyjęciu skalibrowanego podejścia w przepisach w danej dziedzinie – z drugiej. Równocześnie, przed podjęciem dalszego opracowania istotnych kryteriów zachowania wymaganej równowagi, Trybunał uważał za pożądane wyjaśnienie wniosków, jakie powinny być wyciągnięte z istniejącego orzecznictwa.

Po pierwsze, z kryterium „wystarczająco bliskiego związku przedmiotowego i w czasie” zastosowanego w wydanych ostatnio wyrokach w sprawach przeciwko Finlandii i Szwecji, wynika, że kryterium to nie jest spełnione, jeśli jeden z tych dwóch elementów – przedmiotowy lub temporalny – jest nieobecny. Po drugie, w niektórych sprawach przed zastosowaniem kryterium „wystarczająco bliskiego związku” i stwierdzenia braku „bis” Trybunał podjął badanie, czy a jeśli tak, to kiedy istniała ostateczna decyzja w jednym postępowaniu (potencjalnie uniemożliwiająca kontynuowanie innego). W opinii Trybunału

kwestia ta dotyczyła tego, czy decyzja była ostateczna lub nie była pozbawiona znaczenia, jeśli nie doszło rzeczywiście do ponownego postępowania ale raczej kombinacji postępowań uważanych za integralną całość. Po trzecie, uwaga ta powinna mieć także konsekwencje dla obaw wyrażonych przez niektóre rządy uczestniczące w tym postępowaniu, a więc, że nie powinno istnieć wymaganie, aby związane ze sobą postępowania zakończyły się ostateczną decyzją w tym samym czasie. Gdyby tak było, osoba zainteresowana mogłaby wykorzystać zasady *ne bis in idem* do manipulacji i bezkarności. Po czwarte, z podobnych powodów, porządek, zgodnie z którym postępowanie jest prowadzone, nie może rozstrzygać, czy powtórne lub wielokrotne postępowanie jest dozwolone na podstawie art. 4 Protokołu nr 7.

Wreszcie, z niektórych spraw wynikało, że w zakresie, w jakim dotyczyły ponownego postępowania, które nie było komplementarne z punktu widzenia celów i środków, Trybunał nie miał trudności z badaniem ich jako wiążących się z postępowaniem równoległym czy podwójnym mogącym nadal pozostawać w zgodzie z zasadą *ne bis in idem*.

Przegląd orzecznictwa Trybunału wyraźnie wskazywał, że w związku z czynami podlegającymi karze na podstawie prawa karnego i administracyjnego najpewniejszym sposobem zapewnienia zgodności z art. 4 Protokołu nr 7 jest wprowadzenie w pewnym właściwym stadium procedury jednotorowej umożliwiającej równoległe stosowanie łącznie wchodzących w grę regulacji prawnych, aby rozmaite potrzeby społeczeństwa w reakcji na czyn karalny mogły być zaspokojone w jednym procesie. Art. 4 Protokołu nr 7 nie wyklucza prowadzenia podwójnych postępowań nawet do samego końca z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków. W szczególności, Trybunał musi być przekonany, że nie doszło do ponownego procesu lub kary (*bis*), co jest zakazane w art. 4 Protokołu nr 7. Państwo musi wykazać przekonująco, że oba postępowania były "wystarczająco blisko związane ze sobą przedmiotowo i w czasie". Innymi słowy, należy wykazać, że zostały wymieszane w sposób integralny tworząc spójną całość. Z tego wynika nie tylko, że realizowane cele i użyte środki powinny być w istocie komplementarne i łączyć się w czasie, ale również, że możliwe konsekwencje zorganizowania sposobu reakcji prawnej na dane zachowanie powinny być proporcjonalne i przewidywalne dla osoby nią dotkniętej.

Jeśli chodzi o warunki, jakie muszą być spełnione, aby można było uznać, iż podwójne postępowania - karne i administracyjne - były wystarczająco powiązane przedmiotowo i w czasie a w rezultacie zgodne z kryterium "bis" w art. 4 Protokołu nr 7, istotne względy wynikające z orzecznictwa Trybunału można było podsumować w sposób następujący.

Istotne czynniki prowadzące do ustalenia, czy istniał wystarczająco bliski związek przedmiotowy obejmują kwestie:

- czy rozmaite postępowania realizują uzupełniające się cele i w rezultacie zajmują się nie tylko *in abstracto*, ale również *in concreto*, odmiennymi aspektami wchodzącego w grę naruszenia norm społecznych;
- czy podwójność postępowań była przewidywalnym skutkiem - prawnie i w praktyce - tego samego zarzuczonego zachowania (*idem*);
- czy wchodzące w grę postępowania były prowadzone w sposób umożliwiający uniknięcie w miarę możliwości wszelkich powtórzeń w zbieraniu i ocenie dowodów, zwłaszcza przez

odpowiednie współdziałanie różnych właściwych organów, aby ustalenia faktyczne w jednym były również użyte w drugim;

- oraz i przede wszystkim, czy kara wymierzona w postępowaniu, którego wynik stał się ostateczny, jest uwzględniana w tym, które stało się ostateczne później, aby uniemożliwić ponoszenie przez osobę wchodzącą w grę nadmiernego ciężaru; ryzyko to bowiem jest najmniej prawdopodobne, gdy istnieje mechanizm mający zapewnić, aby całkowita wysokość wymierzonych kar była proporcjonalna.

W związku z tym ważne było uwzględnienie sposobu stosowania art.6 Konwencji w sprawie tego rodzaju, jaka była w tym przypadku rozpatrywana:

“Istnieją oczywiście sprawy karne, które nie niosą ze sobą żadnej znacznej stygmatyzacji. Oskarżenia w sprawach karnych mają wyraźnie różną wagę. Ponadto, autonomiczna interpretacja przyjęta przez instytucje Konwencji pojęcia “oskarżenie w sprawie karnej” przez zastosowanie kryteriów ze sprawy Engel doprowadziła do stopniowego rozszerzania strony karnej art. 6 na sprawy nie należące ściśle do tradycyjnych kategorii prawa karnego, np. kary administracyjne, postępowanie dyscyplinarne w więzieniu, prawo celne, prawo konkurencji, oraz kary wymierzone przez sąd posiadający jurysdykcję w sprawach finansowych. Domiary podatkowe nie należą do głównych obszarów prawa karnego; w rezultacie gwarancje strony karnej art.6 nie muszą koniecznie być z całą ścisłością stosowane ...”.

Uzasadnienie to wskazuje na istotne względy przy decydowaniu, czy art. 4 Protokołu nr 7 był przestrzegany w sprawach dotyczących podwójnego postępowania: administracyjnego i karnego. Trybunał orzekł wielokrotnie, że Konwencja musi być odczytywana jako całość i interpretowana w sposób promujący jej wewnętrzną spójność i harmonię między jej różnymi postanowieniami.

Ważnym czynnikiem jest stopień, w jakim postępowanie administracyjne nosi znamiona zwykłego postępowania karnego. Połączone postępowania będą z większym prawdopodobieństwem spełniać kryteria komplementarności i spójności, jeśli kary grożące w takich postępowaniach formalnie nie uznawane za „kryminalne” wiążą się ze specyfiką zachowania wchodzącego w grę, różniąc się w ten sposób od tego, co należy do podstaw prawa karnego. Dodatkowy czynnik, że postępowania takie nie oznaczają żadnego znacznego stopnia stygmatyzacji, powoduje mniejsze prawdopodobieństwo, że kombinacja postępowań będzie nieproporcjonalnie poważnie obciążać oskarżonego. Z drugiej strony fakt, że postępowanie administracyjne posiada cechy stygmatyzujące w dużym stopniu upodabniające je do zwykłego postępowania karnego podnosi ryzyko, iż cele społeczne realizowane w drodze karania w rozmaitych postępowaniach zostaną powtórzone (bis) raczej niż będą się uzupełniać.

Ponadto nawet, gdy związek przedmiotowy jest wystarczająco silny, nadal pozostaje i musi być spełnione wymaganie związku temporalnego. Nie oznacza to jednak, że oba postępowania muszą być przez cały czas prowadzone równocześnie. Państwa muszą mieć możliwość prowadzenia postępowań stopniowo, gdy wymaga tego interes skuteczności i właściwego wymiaru sprawiedliwości, w realizacji rozmaitych celów społecznych i bez spowodowania dla skarżącego nieproporcjonalnych dolegliwości. Związek temporalny musi jednak istnieć. Tak więc musi on być wystarczająco bliski, aby chronić jednostkę przed niepewnością i zwłoką oraz przedłużającymi się postępowaniami nawet, jeśli krajowy system

prawny przewiduje podejście zintegrowane rozdzielające elementy administracyjne i karne. Im słabszy związek temporalny, tym większy obowiązek państwa wyjaśnienia i usprawiedliwienia wszelkiej zwłoki, jaką można mu przypisać.

Przy ocenie, czy art. 4 Protokołu nr 7 miał w tej sprawie zastosowanie Trybunał musiał zbadać, czy postępowanie odnoszące się do wymierzenia 30% kary podatkowej mogło być uważane za karne dla celów art. 4 Protokołu nr 7 na podstawie kryteriów Engel. Sąd Najwyższy potwierdził takie podejście. W porównywalnych sprawach dotyczących Szwecji Trybunał orzekł, że postępowanie wchodzące w grę było "karne", nie tylko dla celów art. 6 Konwencji, ale również art. 4 Protokołu nr 7. Trybunał nie widział podstaw do kwestionowania stanowiska zajętego przez Sąd Najwyższy.

Przy ocenie, czy przestępstwa, za które pierwszy skarżący był ścigany były te same, co te, w związku z którymi zostały wymierzone kary podatkowe (*idem*), Trybunał zwrócił uwagę, że ochrona zasady *ne bis in idem* nie zależy od porządku, w jakim postępowania były prowadzone; znaczenie ma związek dwóch czynów karalnych.

Sąd Najwyższy stwierdził, że okoliczności faktyczne stanowiące podstawę kary podatkowej i skazania w sprawie karnej były wystarczająco podobne, aby mogły spełnić wymieniony wcześniej warunek bliskości przedmiotowej i w czasie. Trybunał nie miał podstaw do innego wniosku.

Przy ocenie, czy doszło do powtórzenia postępowań (*bis*) właściwe władze krajowe uznały, że zachowanie pierwszego skarżącego wymagało dwóch reakcji: kary administracyjnej i kryminalnej na podstawie tej samej ustawy, z których każda realizowała odmienny cel. Jak wyjaśnił Sąd Najwyższy kara administracyjna w postaci domiaru podatkowego służyła ogólnemu odstraszeniu, jako reakcja na przedstawienie przez podatnika, być może niewinnie, niedokładnych lub niepełnych deklaracji podatkowych lub informacji i jako rekompensata za znaczną pracę i koszty organów podatkowych w imieniu społeczeństwa przy czynnościach sprawdzających i kontroli w celu ustalenia wadliwych deklaracji; koszty takie powinny w pewnym stopniu być ponoszone przez osoby, które przedstawiły informacje niekompletne lub nieprawdziwe. Wymiar podatku jest masową operacją angażującą miliony obywateli. Dla Sądu Najwyższego celem zwykłych kar podatkowych było przede wszystkim zwiększenie skuteczności egzekwowania obowiązku podatników przedstawiania kompletnych i prawidłowych informacji oraz zabezpieczenie podstaw krajowego systemu podatkowego, co jest warunkiem wstępnym funkcjonowania państwa a w rezultacie całego społeczeństwa. Skazanie karne, jak stwierdził Sąd Najwyższy, służyło nie tylko odstraszeniu ale również zmierzało do ukarania w związku z tym samym antyspołecznym zaniechaniem, zawierającym dodatkowy element oszustwa.

Trybunał nie miał podstaw, aby wątpić w powody uregulowania przez ustawodawcę norweskiego społecznie niepożądanego zachowania w postaci niepłacenia podatków w zintegrowanym podwójnym procesie (administracyjny/karny) lub w racje stojące za uznaniem przez władze w przypadku pierwszego skarżącego, że zajmą się odrębnie poważniejszym i społecznie nagannym aspektem oszustwa w postępowaniu karnym raczej niż w zwykłej procedurze administracyjnej. Prowadzenie powtórnego postępowania z możliwością wymierzenia różnych skumulowanych kar było możliwe do przewidzenia. Skarżący musiał

wiedzieć, że jego przypadku ściganie karne podobnie, jak wymierzenie kar podatkowych było możliwe a nawet prawdopodobne. Postępowania karne i administracyjne były prowadzone równoległe i były wzajemnie ze sobą powiązane. Ustalenia faktyczne z jednego zostały użyte w drugim a kara orzeczona w procesie karnym uwzględniała karę podatkową.

Z niczego nie wynikało, że pierwszy skarżący doznał jakiegokolwiek nieproporcjonalnej szkody lub niesprawiedliwości w rezultacie zarzuconej zintegrowanej reakcji prawnej na jego niezadeklarowanie dochodu i niezapłacenie podatku. W rezultacie, chociaż dwa różne organy w odrębnych postępowaniach wymierzyły różne kary, istniał wystarczająco bliski związek między nimi - przedmiotowy i w czasie - aby uznać je za część integralnego systemu kar w prawie norweskim w tego typu sprawach.

Również w przypadku drugiego skarżącego Trybunał, podobnie jak Sąd Najwyższy, uznał, że wchodziła w krąg kara „kryminalna” w rozumieniu art. 4 Protokołu nr 7. Decyzja o wymierzeniu kary podatkowej i późniejsze skazanie w sprawie karnej dotyczyły tej samej materii. Podobnie, jak w sprawie pierwszego skarżącego, także w sprawie drugiego Trybunał nie miał powodu wątpić w argumenty, dla których władze norweskie zdecydowały się zajmować jego zachowaniem w zintegrowanym podwójnym procesie (administracyjny / karny). W danych okolicznościach możliwość wymierzenia rozmaitych skumulowanych kar musiała być uznana za przewidywalną. Postępowania – karne i administracyjne – były prowadzone w dużym stopniu równocześnie i wzajemnie się ze sobą wiązały. Ustalenia faktyczne z jednego postępowania były podstawą drugiego oraz przy rozważaniu kary kryminalnej kara administracyjna została wzięta pod uwagę z punktu widzenia proporcjonalności całkowitej reakcji na zachowanie skarżącego.

Fakty znane Trybunałowi nie wskazywały, aby drugi ze skarżących doznał jakiegokolwiek nieproporcjonalnej szkody lub niesprawiedliwości w rezultacie zarzuconego zintegrowanej reakcji prawnej na zaniechanie zadeklarowania dochodu i zapłaty podatku. Z tych względów Trybunał uznał więc, że istniał wystarczająco bliski związek - przedmiotowy i w czasie - między decyzją dotyczącą kar podatkowych i późniejszym skazaniem karnym, aby można było uznać że stanowiły część integralnego systemu kar wg prawa norweskiego za nieprzedstawienie wymaganych informacji podatkowych.

Z tych względów Trybunał orzekł, że nie nastąpiło naruszenie art. 4 Protokołu nr 7 w tej sprawie (szesnaście do jednego).

**Uwagi:**

Wyrok rozwijający orzecznictwo na tle zasady *ne bis in idem*, zwłaszcza dotyczące systemów, w których w związku z tymi samymi faktami równoległe toczą się postępowania i wymierzane są kary administracyjne i kryminalne.